Rok VII STYCZEŃ 1938 Nr 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

ORZECZENIA.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

2062.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przedawnienie prawa wymiaru: Początek biegu przedawnienia według pierwotnego brzmienia O. P. — Wymiar podatku od uposażeń — warunki.

1. Bieg terminu przedawnienia, przewidzianego w art. 105 O. P. w brzmieniu poz. 346/34 Dz. Ust., liczy się od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, także w przypadku, gdy według dotychczasowych przepisów prawo do wymierzenia podatku nie ulegało przedawnieniu. (Teza).

2. Wymiar w przypadkach, gdy pobór podatku odbywa się przez potrącenie z uposażeń, nie jest wymiarem dodatkowym i może być dokonany — do upływu okresu przedawnienia — bez względu na to, czy stwierdzono zbyt małą wpłatę podatku przy pierwszej po tej wpłacie rewizji ksiąg służbodawcy, czy przy jakiejkolwiek późniejszej.

Wyrok NTA z 12 listopada 1937 l. rej. 5546/35 w sprawie firmy: Fabryka Czekolady „Plutos" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń za lata 1926—1934.

Przedmiotem sporu jest przede wszystkim kwestia, czy po wejściu w życie Ordynacji Podatkowej w brzmieniu poz. 346/34 Dz. Ust. dopuszczalny jest wymiar podatku dochodowego od uposażeń za czas, przekraczający pięcioletni okres przewidziany w art. 105 O. P. Władza pozwana wychodzi z założenia, że bieg przedawnienia w tych wypadkach, gdy poprzednio obowiązujące przepisy nie znały przedawnienia, rozpoczyna się z dniem 1 października 1934 jako dniem wejścia w życie O. P.

Założenie to uznał NTA za nietrafne. W myśl art. 212[1] O. P. weszła ona w życie z dniem 1 października 1934, a w myśl art. 208[2] § 1 tylko wymiary podatkowe, będące w tym dniu „w toku załatwiania" uskuteczznia się według przepisów poprzednio obowiązujących, zaś wedle art. 208[2] § 3 wymiary dodatkowe z przyczyn, zaszłych przed dniem wejścia w życie O. P., lecz ujawnionych po tym dniu, mają być dokonywane w myśl przepisów O. P. Jasna jest więc tendencja O. P., by wszelkie wymiary — tak pierwotne, jak dodatkowe — dokonywane po dniu 1 października 1934, były dokonywane przy zastosowaniu jej przepisów. Brak wyłącze-

---

[1] Art. 216 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] Art. 209 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

nia z ogólnych przepisów części V O. P. przepisu art. 105 nie pozwala na odmienne traktowanie tego przepisu i ograniczenie jego stosowania do wypadków, gdy nie tylko wymiar, ale i okoliczności uzasadniające prawo do wymierzenia podatku, zaszły po 1 października 1934.

Zresztą przepis art. 105 O. P., jako zakreślający prekluzyjny termin dokonania wymiaru, a więc nie dotyczący przedawnienia samego roszczenia podatkowego, lecz tylko ograniczający możność dokonania czynności wymiarowych pod względem czasowym — jest przepisem natury proceduralnej, a więc w myśl ogólnych zasad prawa musi być stosowany we wszystkich wypadkach, gdy akt wymiaru dokonywany jest po wejściu w życie tego przepisu, a więc po 1 października 1934.

Zauważyć zresztą należy, że wszelkie wątpliwości usunęło nowe brzmienie art. 210 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) ustalające, że w wypadku, gdy dotychczasowe przepisy nie przewidywały przedawnienia prawa wymiaru, bieg przedawnienia liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Dalsza kwestia sporna — mianowicie dopuszczalność wymiaru podatku z Działu II ustawy o podatku dochodowym w wypadku, gdy przy poprzednim badaniu prawidłowości dokonanych przez pracodawcę potrąceń tego podatku tej prawidłowości nie zakwestionowano, została już przesądzona judykaturą NTA, dotyczącą zastosowania art. 85 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) do wymiaru podatku z Działu II tej ustawy. W judykaturze tej ustalono, iż wymiar podatku z Działu II nie jest wymiarem dodatkowym, lecz wymiarem pierwszym, wobec czego wymogiem jego dokonania nie jest ujawnienie okoliczności nowych, które przedtem władzy podatkowej nie były ani nie powinny były być znane. Stan rzeczy nie zmienił się pod rządem O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), gdyż art. 99[1] O. P. stanowi, że wymiaru podatku dochodowego z Działu II z reguły się nie dokonywa, a wyjątek zachodzi tylko wówczas, gdy obowiązany do potrącenia podatku wpłaty nie uskutecznił lub wpłacił za mało. Wymiar więc z art. 99 § 2 O. P. nie jest wymiarem dodatkowym z art. 104[2], którego przesłanką jest opuszczenie płatnika przy wymiarze lub dokonanie wymiaru zbyt niskiego. Dla zastosowania art. 99 § 2 nie ma natomiast znaczenia okoliczność, czy stwierdzono zbyt małą wpłatę podatku przy pierwszej po tej wpłacie rewizji ksiąg płatnika, czy przy jakiejkolwiek późniejszej, byle tylko wymiar nie został dokonany po upływie terminu przewidzianego art. 105 O. P.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie, o ile nim objęto czas wychodzący poza granice, przewidziane art. 105 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), jako niezgodne z prawem.

---

[1] Art. 93 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] Art. 98 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

2063.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odpowiedzialność za podatek dochodowy z tytułu objęcia majątku osoby prawnej: Pojęcie objęcia majątku; właściwość władz; forma orzekania o odpowiedzialności; zarzuty w postępowaniu, zmierzającym do ustalenia odpowiedzialności.

1. O odpowiedzialności za podatek dochodowy z tytułu objęcia majątku osoby prawnej orzekają władze skarbowe w formie postanowień. (Teza).

2. W postępowaniu, zmierzającym do ustalenia odpowiedzialności za podatek dochodowy z tytułu objęcia majątku osoby prawnej, nie mogą być podnoszone zarzuty merytoryczne przeciw samemu wymiarowi podatku. (Teza).

3. Przepis art. 134 § 1 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.)[1] mówiąc o objęciu majątku osoby prawnej ma na względzie gospodarczy fakt przejścia majątku osoby prawnej na osobę trzecią bez względu na tytuł i formę prawną tego przejścia.

4. „Majątkiem“ spółki akcyjnej w rozumieniu art. 134 § 1 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.)[1] jest ogół wartości majątkowych, mających istotne znaczenie dla prowadzenia jej przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 29 listopada 1937 l. rej. 6382/35 w sprawie Stefana, Leona, Aleksandra i Romana Dawidowskich przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie odpowiedzialności za podatek dochodowy Spółki Akc. „Bracia Dawidowscy“ w Poznaniu.

Spółce Akc. „Bracia Dawidowscy“ wymierzono podatek dochodowy, a wobec likwidacji tej spółki i stwierdzenia, że majątek jej przeszedł prawie w całości na nowoutworzoną przez skarżących spółkę komandytową „Bracia Dawidowscy“ nałożył Urząd Skarbowy w Poznaniu postanowieniem z 6 lipca 1935 na skarżących solidarną odpowiedzialność za uiszczenie należności z tytułu tego podatku w myśl art. 134 § 1 i art. 137[2] O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.). Zażalenia skarżących nie zostały przez władzę pozwaną uwzględnione zaskarżoną obecnie decyzją.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga zarzuca przede wszystkim, że nałożenie odpowiedzialności

---

[1] Odpowiednikiem tego przepisu, zmienionego przez nowelę z r. 1936, jest art. 128 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] Art. 132 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

w myśl art. 134 i 137 O. P. nie może nastąpić postanowieniem, lecz jedynie orzeczeniem, i powołuje się na przepis art. 39 § 1 i art. 43 O. P. Zarzut ten nie jest uzasadniony. Brzmienie art. 43 O. P. bynajmniej nie uprawnia do uznania decyzji, nakładającej odpowiedzialność za podatek na osobę trzecią, za decyzję ustalającą obowiązek podatkowy, a więc za decyzję zapadłą w postępowaniu wymiarowym. Art. 43 głosi, iż „poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy“ — o odpowiedzialności za podatek stanowią zaś przepisy O. P., która oczywiście nie jest „ustawą podatkową“, za jaką w rozumieniu art. 43 O. P. można uznać tylko ustawy zawierające materialnoprawne przepisy podatkowe. Nałożenie odpowiedzialności za podatek nie jest wymiarem podatku lecz czynnością od wymiaru podatku odrębną i mającą za przedmiot podatek już wymierzony, a za cel ostateczny — ściągnięcie tego podatku. Nie można więc uznać aktu władzy skarbowej, nakładającego odpowiedzialność za podatek, za akt „wydany w toku postępowania wymiarowego lub odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek, grzywnę lub karę porządkową“. Tym samym akt taki należy uznać w myśl art. 39 § 2 za postanowienie.

W związku z tym należy uznać zarzut skargi, że do wydania takiego aktu, jako dotyczącego podatku dochodowego spółki akcyjnej, byłaby właściwa w I instancji izba skarbowa, za nieuzasadniony. Skoro przedmiotem aktu nie jest wymiar podatku płatnikowi (art. 47 O. P.), lecz ustalenie zobowiązania pochodnego osoby trzeciej, uzasadniona jest kompetencja urzędu skarbowego (art. 7 § 1 O. P.).

Dalszy zarzut skargi, że kompetentna do wydania decyzji w kwestii odpowiedzialności byłaby jedynie władza sądowa, a nie administracyjna, (nie podniesiony zresztą w zażaleniu) nie jest uzasadniony, gdyż materialną podstawę odpowiedzialności w danym wypadku stanowi przepis Ordynacji Podatkowej, a więc przepis prawa administracyjnego, którego stosowanie należy do władz administracyjnych. Powołany w skardze przepis art. 133 O. P.[1], dotyczący odpowiedzialności spadkobierców, nie zawiera natomiast pozytywnej normy prawa administracyjnego, lecz odsyła do norm prawa prywatnego, nie może więc być traktowany jako analogiczny do przepisu art. 134 § 1.

Niesłuszny jest zarzut, iż skarżący mieli prawo podnoszenia wszelkich zarzutów merytorycznych przeciw samemu wymiarowi podatku, za który odpowiedzialność została na nich nałożona. Zarzuty te przysługują oczywiście tylko płatnikowi, któremu podatek został wymierzony, w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego. Dopiero ustalona w tym postępowaniu suma podatku stanowi przedmiot odpowiedzialności osoby,

---

[1] Art. 127 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

obejmującej majątek osoby prawnej. Ustalenie tej odpowiedzialności jest zależne tylko od spełnienia warunków art. 134 § 1 O. P., a więc istnienia „nieściągniętych należności“ podatku dochodowego osoby prawnej i faktu objęcia majątku. Badanie więc, czy „nieściągnięte należności“ zostały prawidłowo wymierzone, nie może już być przedmiotem postępowania administracyjnego dotyczącego ustalenia odpowiedzialności za nie.

Zarzut, że władza pozwana oparła się jedynie na rozmowie likwidatorów Spółki Akc. „Bracia Dawidowscy“ z urzędnikami Izby Skarbowej, jest nieuzasadniony, władza pozwana bowiem powołuje się w zaskarżonej decyzji na księgi handlowe Spółki Akc. „Bracia Dawidowscy“, na wyjaśnienia złożone przez skarżących w toku postępowania wymiarowego podatku dochodowego oraz na przedłożone przez nich wykazy, a więc dodatek w zaskarżonym postanowieniu, że stan rzeczy, wynikający z tych dowodów, potwierdzili również likwidatorzy spółki akcyjnej, nie ma istotnego znaczenia i nie może być traktowany jako istotny motyw zaskarżonej decyzji.

Zarzut, że objęcie majątku, o którym mowa w art. 134 § 1 O. P., może nastąpić tylko w formie przejęcia przedsiębiorstwa z § 303 niem. kod. handl. lub przejęcia majątku z § 419 niem. k. c. i że umowy takiej w danym razie nie było, uznał NTA za nietrafny. Ordynacja Podatkowa mówi o objęciu majątku osoby prawnej nie wiążąc tego pojęcia z pewnymi tylko, określonymi formami prawa prywatnego, w szczególności z powołanymi przez skargę, czyli ma widocznie na względzie gospodarczy fakt przejścia majątku osoby prawnej na osobę trzecią, bez względu na formę prawną, w jakiej to przejście nastąpiło. W niniejszym wypadku skarżący — jak twierdzą sami w równobrzmiących wyjaśnieniach z 26 kwietnia 1935 — „przejęli“ ruchomości firmy „Bracia Dawidowscy“ Sp. Akc. wartości 270.658 zł, obejmujące maszyny, urządzenie śniadalni, urządzenie kuchenne, bieliznę i samochody — a więc istotne składniki majątku przedsiębiorstwa spółki akcyjnej, dalej „przejęli“ oni zapasy towarów, pozostające w likwidowanej spółce akcyjnej na dzień 1.I.1934, wartości 156.351 zł 84 gr, „nabyli“ te wartości majątkowe za przypadającą im należność od likwidującej się spółki akcyjnej i wnieśli je jako wkład do firmy „Bracia Dawidowscy, Spółka komandytowa“. Skarga twierdzi, że powyższe wartości nie wyczerpywały majątku spółki akcyjnej, który po ich wyeliminowaniu wynosił jeszcze 450.576 zł 31 gr. Zaskarżona decyzja jednak stwierdza, iż na sumę tę składa się przede wszystkim wartość nieruchomości (410.473 zł 38 gr), nabytej przez spółkę akcyjną od skarżących Leona, Romana i Aleksandra Dawidowskich, jednak nie przewłaszczonej na rzecz spółki z powodu nieuiszczenia ceny kupna. Co do tego punktu zaskarżonej decyzji skarga żadnych zarzutów nie podnosi, jak również nie zwalcza uzasadnienia zaskarżonej decyzji, że

dalsze aktywy — saldo kasy 3580 zł i reszta należności od dłużników około 28.000 zł — stanowią wartości nieistotne, które zresztą muszą zostać zużyte w toku likwidacji spółki akcyjnej. Skoro w ten sposób musi być uznane za niesporne, że wszystkie wartości majątkowe, mające istotne znaczenie dla prowadzenia przedsiębiorstwa spółki akcyjnej, a więc w znaczeniu gospodarczym jej majątek, przeszły na rzecz skarżących, a obojętny jest tytuł prawny, pod jakim to przejście nastąpiło, zakwalifikowanie skarżących jako osób, które objęły majątek spółki akcyjnej w rozumieniu art. 134 § 1 O. P., należy uznać za prawnie uzasadnione.

Dalszych zarzutów skargi nie rozpatrywał NTA, jako nie podniesionych w zażaleniach, w szczególności zarzutów przeciw przyjęciu odpowiedzialności solidarnej skarżących.

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2064.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Płatnik podatku: Pojęcie[1]. — Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za podatek przemysłowy[2] a ulgi w spłacie zaległości podatkowych.

1. Nabywca przedsiębiorstwa przemysłowego nie jest „płatnikiem“ w odniesieniu do zaległości podatku przemysłowego, za które odpowiada rzeczowo majątek ruchomy przedsiębiorstwa.

2. Osobie fizycznej, która nabyła przedsiębiorstwo osoby prawnej, nie przysługują ulgi w spłacie zaległości podatkowych zbywcy, jakie rozporządzenie min. z r. 1935 o ulgach przyznaje osobom fizycznym, lecz może ona jedynie starać się o przyznanie ulg przyznawanych osobom prawnym w ramach przepisu ust. 2 § 2 wspomnianego rozporządzenia.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1937 l. rej. 361/36 w sprawie dra Eryka i Alfreda Rogowskich w Gnieźnie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w spłacie zaległości podatkowych.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy zaległości w podatku przemysłowym, wymierzonym od obrotu przedsiębiorstwa osoby prawnej, mogą być pod kątem widzenia przepisów § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra

---

[1] Por. OPA 1591/36, 1592/36.

[2] Por. OPA 671/34.

Skarbu z 15 kwietnia 1935 poz. 225 Dz. Ust. o ulgach w spłacie zaległości podatkowych traktowane jako zaległości osób fizycznych (spółki jawnej), które przejęły prowadzenie przedsiębiorstwa od istniejącej nadal osoby prawnej.

NTA rozważył co następuje:

Skarga wychodzi z założenia, że „płatnikiem" w rozumieniu rozporządzenia min. o ulgach jest każdoczesny właściciel przedsiębiorstwa, obciążonego zaległym podatkiem przemysłowym, stanowiącym obciążenie rzeczowe przedsiębiorstwa.

Założenia tego nie mógł NTA uznać za trafne. Wedle definicji art. 47 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), płatnikiem jest osoba fizyczna lub prawna, podlegająca w myśl poszczególnych ustaw obowiązkowi podatkowemu. Jak już NTA niejednokrotnie w swej judykaturze ustalił, podmiotem podatku przemysłowego jest przedsiębiorca (por. wyroki z 23 marca 1936 l. rej. 1092/34[1], z 3 czerwca 1936 l. rej. 4745/34 Zb. wyr. nr 1209 S[2]). „Rzeczowy" charakter podatku przemysłowego może być rozumiany tylko w sensie przedmiotowego ograniczenia obowiązku podatkowego przedsiębiorcy do ram samego przedsiębiorstwa, jako jednostki gospodarczej posiadającej pewną odrębność gospodarczą od pozostałego majątku względnie od innych objawów działalności gospodarczej podmiotu podatku. Odpowiedzialność rzeczowa przedsiębiorstwa za zaległości podatku przemysłowego, wynikająca z przepisu art. 140 O. P.[3], nie ma charakteru obowiązku podatkowego nabywcy jako płatnika podatku, lecz stwarza tylko jego odpowiedzialność majątkiem ruchomym przejętego i dalej prowadzonego przedsiębiorstwa. Płatnikiem podatku pozostaje natomiast nadal osoba fizyczna lub prawna, której podatek zgodnie z ustawą o podatku przemysłowym został wymierzony i podług charakteru tej osoby znajdzie zastosowanie przy ustalaniu zakresu przysługujących jej ulg podatkowych przepis ust. 1 lub 2 § 2 rozporządzenia min. z 15 kwietnia 1935. Okoliczność, że nowy przedsiębiorca zaległości reguluje względnie stara się o uzyskanie ulg w ich uregulowaniu czy to ze względu na odpowiedzialność rzeczową przejętego przedsiębiorstwa, czy z uwagi na zaciągnięte przy jego nabyciu zobowiązanie, czy wreszcie ze względu na swój prywatnoprawny stosunek do spółki z ogr. odp. jako jej spólnik — jak też i okoliczność, że władza skarbowa ten stan akceptowała, nie zmienia w niczym powyższego stanu rzeczy, wypływającego z publicznoprawnych przepisów podatkowych. Rzeczą więc skarżących, jako prawonabywców spółki z ogr. odp., było dopełnić warunków przyznania tej spółce, jako płatniczce zaległego

---

[1] OPA 1591/36.

[2] OPA 1530/36.

[3] Art. 135 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

podatku przemysłowego, przysługujących jej ulg — nie mogą oni natomiast żądać stosowania ulg we własnym imieniu, jako obecni właściciele przedsiębiorstwa, do nich, jako do osób fizycznych, skoro oni w stosunku do zaległości, o które chodzi, nie byli od początku i nie mogli się stać „płatnikami".

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2065.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Potrącenie zaległych podatków z prywatnoprawnego roszczenia, jakie płatnik ma do Skarbu Państwa.

Potrącenia zaległych podatków z prywatnoprawnego roszczenia, jakie ma płatnik lub jego cesjonariusz do Skarbu Państwa, dokonać może tylko właściwy urząd skarbowy a nie którykolwiek urząd państwowy.

Wyrok Izby Cywilnej SN z 5 listopada 1937 C. II. 1132/37 w sprawie Stanisławy Wrońskiej, jako cesjonariuszki Franciszka P., przeciw Skarbowi Państwa o zapłatę należności za naprawę samochodu.

Pozwany Skarb Państwa niesłusznie zwalcza w skardze kasacyjnej zapatrywanie, wyrażone w motywach zaskarżonego wyroku, że organa Małopolskiego Inspektoratu Straży Granicznej w Krakowie nie były uprawnione do dokonania potrącenia ze swojego długu, powstałego z tytułu należnego Franciszkowi P. wynagrodzenia za naprawę samochodu, podatku, z jakim zalegał Franciszek P.

Każdy urząd ma swój zakres działania i tylko w swoim zakresie działania reprezentuje Skarb Państwa.

Ponieważ ściąganie podatków należy do urzędów skarbowych, przeto potrącenia podatku w stosunku do Franciszka P. mógł dokonać tylko właściwy urząd skarbowy.

Przy przeciwnym zapatrywaniu doszłoby się do przyjęcia takiego stanu rzeczy, iż wszelki urząd państwowy byłby właściwy do podejmowania wszystkich czynności we wszystkich kierunkach władzy państwowej. Ponadto podatnik nie miałby pewności, czy urząd skarbowy uzna dokonane przez inny urząd potrącenie i czy nie zażąda przecież efektywnej zapłaty podatku.

Wobec tego Małopolski Inspektorat Straży Granicznej w Krakowie nie był uprawniony do dokonania potrącenia.

Tym samym bezprzedmiotowe są dalsze wywody skargi kasacyjnej, dotyczące skuteczności potrącenia ze względu na przelew wierzytelności, przysługującej Franciszkowi P. do Skarbu Państwa za naprawę samochodu, dokonany przez tegoż Franciszka P. na rzecz powódki.

Z tych przyczyn oddalił SN skargę kasacyjną w myśl art. 436 k. p. c.

2066.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwolnienia: Osoby prawne zagraniczne, obracające swoje dochody na cele ogólnej użyteczności.

Okoliczność, że osoba prawna ma siedzibę za granicą, nie wyklucza zastosowania do niej przepisu art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 29 listopada 1937 l. rej. 5262/35 w sprawie Zakonu Joannitów, Okręg Śląski, w Schätz (Niemcy) przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928—1933.

Zaskarżonym orzeczeniem odmówiono skarżącemu Zakonowi zwolnienia od podatku dochodowego na lata 1928—1933 z tym umotywowaniem, że zwolnienie z art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym przysługuje tylko tym osobom prawnym, których siedziba znajduje się na obszarze Rzeczypospolitej.

W odpowiedzi na skargę motywuje władza pozwana bliżej swe stanowisko, wywodząc, że intencją ustawodawcy było w przypadku art. 5 p. 8 zwolnienie od podatku tych osób, które swe dochody obracają na cele ogólnej użyteczności z korzyścią dla społeczeństwa polskiego, a nie obcego, spełniając w ten sposób wobec polskiego społeczeństwa szczególne obowiązki uzasadniające korzystniejsze ich traktowanie pod względem podatkowym.

Uznając stanowisko zajęte w odpowiedzi na skargę za trafne, uznał jednak NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością, kwestia bowiem, czy skarżący Zakon zużywał swe dochody, osiągane z położonych w Polsce źródeł dochodu, na cele charytatywne na terenie Polski, czy choćby nawet na obszarze swej siedziby w Niemczech, jednak na takież cele związane z korzyścią dla społeczeństwa polskiego — nie była w po-

stępowaniu wyjaśniona. Motyw zaskarżonej decyzji, że decydujące znaczenie dla zastosowania art. 5 p. 8 ma położenie siedziby osoby prawnej na terenie Rzeczypospolitej, słusznie zwalcza skarga powołaniem się na przepisy ustawy o podatku dochodowym, z których wynika, że zagraniczne osoby prawne w zakresie swego ograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce traktowane są na równi z osobami prawnymi mającymi siedzibę w Polsce. Okoliczność, że osoba prawna ma siedzibę za granicą, nie wyklucza więc zastosowania do niej przepisu art. 5 p. 8 ustawy, byleby sposób zużytkowywania jej dochodów z uwagi na cel i jego znaczenie dla społeczeństwa polskiego mieścił się w ramach tego przepisu.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

2067.

PODATEK DOCHODOWY.

Różnice kursowe — na zobowiązaniach nie związanych z przedsiębiorstwem[1].

Ujawnienie w księgach handlowych kupca, nie podpadającego pod art. 21 ustawy o podatku dochodowym, zysków na różnicach kursowych nie uzasadnia samo przez się doliczenia tychże do dochodu, jeśli dotyczą zobowiązań nie związanych z przedsiębiorstwem.

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 2859/36 w sprawie Maurycego Loebla przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Skarżący prowadzi przedsiębiorstwo spedycyjne i posiada ponadto nieruchomość w Bielsku. Przy badaniu ksiąg handlowych skarżącego stwierdzono, że w bilansie zamknięcia na 31.XII.1934 figurują długi dolarowe przeliczone na złote po kursie 8,88 zł, gdy kurs ten w grudniu 1933 wynosił około 5,70 zł. Na przedstawione w tej mierze wątpliwości wyjaśnił skarżący, że chodzi o długoterminowe długi hipoteczne, zaciągnięte w celu skonwertowania krótkoterminowych kredytów zużytych w ciągu kilku lat na prywatne potrzeby skarżącego, na których pokrycie dochód z przedsiębiorstwa nie wystarczał. Zarazem podniósł skarżący, że zysk na tych długach jeszcze nie zaistniał, a i powstanie jego w przyszłości nie

[1] Por. OPA 1685/37, 1732/37 (rachunek przejściowy różnic kursowych).

jest pewne, gdyż kurs dolara może się znów podnieść. Przy wymiarze doliczono do dochodu skarżącego z powyższego tytułu kwotę 30.945 zł 80 gr. W odwołaniu zarzucił skarżący, poza zarzutami podniesionymi w postępowaniu wymiarowym, obrazę przepisu art. 7 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, gdyż nie chodzi w danym wypadku ani o periodyczne przychody z tytułu różnic kursowych, ani o zysk na krótkoterminowych zobowiązaniach przedsiębiorstwa handlowego, lecz o jednorazowe zwiększenie majątku, nie związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa handlowego.

W postępowaniu odwoławczym przeprowadzono badanie ksiąg handlowych i stwierdzono genezę i sposób zużycia pożyczek dolarowych, o które chodzi. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, powołując się na to, że w myśl prawideł księgowości winna była zostać uwzględniona w bilansie zamknięcia wartość zobowiązań dolarowych wedle kursu z dnia bilansowego, sprostowanie zatem bilansu i doliczenie do zysku spornej kwoty było uzasadnione.

Na zarzuty skargi przeciw temu orzeczeniu rozważył NTA co następuje:

Władza pozwana ma niewątpliwie słuszność uważając, że zobowiązania w obcych walutach winny być wycenione dla celów bilansowych według swej rzeczywistej wartości w dacie bilansu (art. 31 kod. handl. austr.). Zyski bilansowe jednak są miarodajne dla wymiaru podatku dochodowego tylko dla osób prawnych (art. 21 ustawy), a zyski wykazane księgami handlowymi tylko dla ustalenia dochodu osób fizycznych z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych (art. 17 ustawy, § 34[1] i nast. rozp. wykon.). O ile natomiast chodzi o dochody osób fizycznych z innych źródeł, zasady księgowości nie są miarodajne dla ich ustalenia, lecz przepisy ustawy, w szczególności art. 6, 7, 8 i 13 (por. § 18[2] rozp. wykon.). W szczególności ocena zysków i strat, związanych z nieruchomościami, jak również z wydatkami osobistymi i konsumcyjnymi płatnika, musi się opierać na przepisach art. 6, 7 i 8, a nie na sposobie, w jaki zostały one ujawnione w księgach handlowych kupca. Przepisy austr. kodeksu handlowego, które w miarodajnym czasie i miejscu obowiązywały, nakazywały kupcowi ujawnienie w księgach c a ł e g o majątku, nie tylko majątku związanego z przedsiębiorstwem. Ujawnienie jednak zgodnie z tymi przepisami prywatnych, nie związanych z przedsiębiorstwem zobowiązań i obiektów majątkowych, nie zmienia charakteru osiąganych w związku z tymi obiektami i zobowiązaniami efektów finansowych, wydatków lub zysków, i nie stwarza podstawy ani do traktowania tych

---

[1] Odpowiednikiem tego paragrafu jest § 32 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

[2] Odpowiednikiem tego paragrafu jest § 13 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

efektów pod względem podatkowym jako części dochodu (względnie strat) z przedsiębiorstwa, ani do stosowania przy ich ocenie przepisów, miarodajnych jedynie dla wymiaru podatku od dochodu z przedsiębiorstw.

W tym stanie rzeczy brak rozprawienia się w zaskarżonej decyzji z zarzutami odwołania, opartymi na przepisach art. 6 i 7 ustawy, uznał NTA za istotną wadliwość postępowania....

Jakkolwiek jestem przekonany, że z sentencją powyższego wyroku każdy się zgodzi, chciałbym rozprawić się jednak bliżej z jednym punktem jego uzasadnienia, a w związku z tym zanalizować w ogóle sprawę podatkowego znaczenia różnic kursowych zobowiązań w walutach obcych, ponieważ sprawa ta wobec dewaluacji, przeprowadzonej w jesieni 1936 w szeregu państw, stała się aktualna dla wielu gospodarstw podlegających opodatkowaniu.

Pozwalam sobie uwagi, które nasuwa mi uzasadnienie tego wyroku, wyrazić w formie pytania. Jaki wyrok wydałby NTA, gdyby skarżący ekspedytor zużył zaciągnięty dług dolarowy, przy którym osiągnął zysk na różnicach kursowych, nie dla celów nie związanych ze swym przedsiębiorstwem handlowym, lecz dla prowadzenia tego przedsiębiorstwa?

W tym bowiem wypadku miałoby się przy uwzględnieniu właściwego kursu dolarowego w dacie bilansu 31.XII.1934 (5,70) do czynienia z „zyskiem wykazanym księgami handlowymi osoby fizycznej z przedsiębiorstwa handlowego", a więc z zyskiem w znaczeniu b u c h a l t e r y c z n y m. Pytam się: czy także w znaczeniu podatkowym? Dla obliczenia dochodu przedsiębiorstw prowadzących prawidłowe księgi handlowe miarodajny jest art. 17 ustawy o podatku dochodowym i komentujący go § 32 rozp. wykon. Paragraf ten postanawia: „Dochód z przedsiębiorstw prowadzących prawidłowe księgi handlowe, oblicza się na podstawie zamknięcia rachunkowego za miarodajny okres operacyjny (gospodarczy), przy zachowaniu postanowień art. 6, 7, 8, 10 i 13 ustawy". Przypominam, że art. 21, dotyczący opodatkowania osób prawnych, nie powołuje się na art. 7. Cóż postanawia ten art. 7, który nie mówi wprawdzie o zyskach na różnicach kursowych, lecz o tych przychodach i wpływach, których nie uważa się za dochód podlegający opodatkowaniu? Punkt 6 tego artykułu zawiera jako „clausula generalis" postanowienie, że nie uważa się za dochód podlegający opodatkowaniu: „w ogóle takich przychodów, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu".

Jeżeli dopuszczalne jest uważać zyski na różnicach kursowych za tego rodzaju przychód, to nie mogą one podlegać opodatkowaniu także i wtedy, jeżeli powstają w ramach prowadzenia przedsiębiorstwa handlowego i znajdują wyraz w bilansach osób fizycznych prowadzących prawidłowe księgi handlowe, ponieważ § 32 rozp. wykon., który o tych osobach mówi, powołuje się na art. 7.

Sformułowanie omawianego przeze mnie wyroku nie uwypukla tej ostatniej okoliczności dość jasno.

Wszystko zależy zatem od odpowiedzi na postawione wyżej pytanie, czy zyski na różnicach kursowych od zobowiązań osób fizycznych prowadzących księgi handlowe przedstawiają dochód, czy też zwiększenie majątku, nie mające charakteru dochodu.

NTA zajmował się tym pytaniem w wyroku z 4 września 1936 l. rej. 3411—3414/35, OPA 1685/37, który w kołach zainteresowanych sfer gospodarczych

wywołał tym większe wrażenie, że Ministerstwo Skarbu ogłosiło go w swym Dz. Urz. 1936 nr 32 poz. 975 w formie tak skróconej, że w ogóle stał się niedość zrozumiałym. W wyroku tym NTA potwierdził pierwszą z alternatyw i to nie tylko odnośnie do zrealizowanych, ale nawet odnośnie do tylko (w księgach handlowych) zarachowanych zysków na różnicach kursowych. W wypadku tym chodziło o różnice kursowe powstałe na zobowiązaniach towarowych (fakturowych). Sposób, w jaki Ministerstwo Skarbu wyrok ten ogłosiło, mógłby jednak może wskazywać na obowiązek podatkowy wszelkich walutowych różnic kursowych, zarówno zrealizowanych jak i zarachowanych. Takiej — m. zd. zupełnie dowolnej — interpretacji wyroku zapobiegło następnie Ministerstwo Skarbu okólnikiem ogłoszonym w Dz. Urz. 1937 nr 25 poz. 801.

Okólnik ten brzmi: „...U osób fizycznych — prowadzących księgi handlowe — zyski kursowe na zobowiązaniach w walutach obcych, powstałych z tytułu dostarczonych na kredyt towarów, surowców itp., stanowią dochód podlegający opodatkowaniu. — Natomiast nie podlegają opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy o podatku dochodowym u tej kategorii płatników zarachowane względnie faktycznie osiągnięte zyski na różnicach kursu na zobowiązaniach w walutach obcych, powstałych z transakcji majątkowych (kupno majątku), na zobowiązaniach powstałych z transakcji o charakterze inwestycyjnym (nabycie maszyn i urządzeń) oraz w ogóle na zobowiązaniach powstałych z tytułu zaciągnięcia długu nie pozostającego w związku z transakcjami kupna towarów, surowców, półfabrykatów itp., gdyż tego rodzaju zysk jest nadzwyczajnym przychodem, o którym mowa w art. 7 powołanej ustawy.“

Z tym zapatrywaniem prawnym nie mogę się zgodzić, a to na podstawie następujących rozważań:

1) Dlaczego stwarza się „privilegium odiosum“ dla transakcji towarowych? Przypuśćmy, że skarżący ekspedytor byłby zużył zaciągnięty kredyt dolarowy w ramach swego przedsiębiorstwa, to uzyskany przez niego zysk na różnicy kursowej tego kredytu byłby ze względu na to, że ekspedytor w ogóle nie dokonuje transakcji towarowych na własny rachunek, a handluje tylko swymi usługami, według brzmienia tego okólnika, mimo to dochodem nie podlegającym opodatkowaniu. Jaki wyrok wydałby przy zmienionym stanie faktycznym (użycie kredytu na cele przedsiębiorstwa) NTA, nie umiem naturalnie przewidzieć.

2) Możliwy jest jednak wypadek, że także w ramach transakcji towarowej uniknie się opodatkowania powstałego zysku na różnicach kursowych. Wyobraźmy sobie fabrykanta sukna, który jeszcze przed dewaluacją franka szwajcarskiego kupił w tej walucie wełnę na kredyt. W myśl cyt. okólnika Ministerstwa Skarbu w razie późniejszej dewaluacji powstałby zysk na różnicy kursowej podlegający opodatkowaniu. Jeśliby jednak ten sam fabrykant jeszcze przed dewaluacją franka szwajcarskiego zaciągnął kredyt gotówkowy we frankach szwajcarskich w jakimś banku i zakupioną wełnę zapłacił gotówką, to przedstawiałby się osiągnięty zysk na różnicy tego kredytu bankowego jako nie podlegający opodatkowaniu, ponieważ fabrykant ten potrafiłby niewątpliwie tak samo łatwo udowodnić brak łączności między kupnem wełny a zaciągniętą pożyczką bankową, jak łatwo udało się skarżącemu ekspedytorowi zaprzeczyć łączność między zaciągniętą przez niego pożyczką a prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem handlowym.

Wywody moje pod 1) i 2) wykazują dowodnie, jak błędne jest w pojęciu transakcji towarowych (na kredyt dostarczonych towarów itp.) upatrywać kryterium dla obowiązku podatkowego zysków na różnicach kursowych zobowiązań w walutach obcych.

O wiele bardziej zbliża się — moim zdaniem — do prawnie słusznego ujęcia

rzeczy prof. Lulek, który w glosie do cyt. wyżej wyroku OPA 1685/37, wyraża zapatrywanie, z którego wynika, że opodatkowanie różnic kursowych przy transakcjach towarowych należałoby ograniczyć do tych wypadków, w których zakupione towary nie zostały jeszcze sprzedane, oraz że zyski kursowe w ogóle mogą być opodatkowane tylko przy krótkoterminowych kredytach, natomiast zyski kursowe powstałe wskutek dewaluacji zobowiązań długoterminowych miałyby być na podstawie art. 7 ustawy wyłączone z podstawy opodatkowania jako przedstawiające zbogacenie bez charakteru dochodu.

Widzimy więc, że pytanie, które zyski na różnicach kursowych od zobowiązań w walutach obcych podpadają pod pojęcie art. 7, nie jest jeszcze ani judykaturą NTA, ani interpretacją władz skarbowych dostatecznie wyjaśnione. Do tego trzeba dodać, że w ostatnich latach kryzysowych bardzo często miała miejsce nowacja długów towarowych. W ich miejsce weszły kredyty finansowe, których spłata nastąpić ma przez szereg wielu lat. Czy jednak władze wymiarowe, praktycznie najważniejszej, bo pierwszej instancji znajdą dość zrozumienia prawnego dla tego rodzaju nowacji, czy też nie zechcą przeciwnie (in dubio pro fisco) stwierdzić istniejący nadal związek tych kredytów finansowych z transakcjami towarowymi przedsiębiorstw, zadłużonych często ponad wartość? Takiej właśnie niewypłacalnej firmy dotyczy wyrok OPA 1685/37, która uzyskała z powodu dewaluacji funta angielskiego niezrealizowany zysk i, jakkolwiek pozostała mimo to niewypłacalna, ma od tego fikcyjnego zysku zapłacić podatek dochodowy.

W ten sposób dochodzę do najważnieszej strony zagadnienia. Jest to kwestia traktowania pod względem podatkowym tylko zarachowanych, a dla braku zapłaty zobowiązania jeszcze niezrealizowanych zysków na różnicach kursowych. Mogą one łatwo stać się powodem zniszczenia egzystencji płatnika, skoro tylko zwykłe zaksięgowanie (i nic więcej) obłożone jest podatkiem mimo niepewności następujących okoliczności: a) czy nie podniesie się wartość zagranicznej waluty, w której kredyt był udzielony, b) czy w ogóle w przedsiębiorstwie znajdują się środki wystarczające na zaspokojenie choćby w ten sposób zredukowanego długu. Podczas gdy bowiem zwiększenie się wartości aktywów zawiera samo w sobie możność realizacji bez względu na ogólną sytuację przedsiębiorstwa, to dla pytania, czy obniżenie wartości pasywów będzie mogło być przez przedsiębiorcę w ogóle wykorzystane, miarodajna jest ogólna sytuacja przedsiębiorstwa.

To wielkie ryzyko zostało odsunięte od osób prawnych przez ustawę z 18 marca 1932 poz. 226 Dz. Ust., która była niezbędnie konieczna, ponieważ art. 21 ustawy o podatku dochodowym, ustalający podstawę wymiaru dla osób prawnych, nie powołuje się na art. 7, z czego wynika, że wszelkiego rodzaju zyski na różnicach kursowych u osób prawnych przedstawiają powiększenie dochodu i bez względu na swoje pochodzenie podlegają opodatkowaniu. Istota tej ustawy polega, jak wiadomo, na tym, że zyski na różnicach kursowych powstałe w ciągu roku operacyjnego na niezapłaconych zobowiązaniach w walutach obcych przenosi się na specjalny rachunek przejściowy różnic kursowych w pasywach bilansu i dopiero w miarę spłacania tych zobowiązań przenosi się odnośne kwoty z tego rachunku na podlegający opodatkowaniu rachunek zysku.

Dlaczego postanowienia tej ustawy nie objęły expressis verbis również osób fizycznych prowadzących prawidłowe księgi handlowe? Motywy te znajdujemy i w uzasadnieniu do tej ustawy, wygłoszonym przez sprawozdawcę na posiedzeniu sejmowym (nr 60) 24 lutego 1932, i w oświadczeniu Ministerstwa Skarbu złożonym przy uchwalaniu tej ustawy. Wynikało z nich, że „te same zasady, co dla osób prawnych, są konieczne i dla osób prywatnych, dla handlujących jak i dla spółek

firmowych i firmowo-komandytowych. Jednak ze względu na trudności techniczno-administracyjne, objęcie tych spółek firmowych i firmowo-komandytowych tą ustawą było niemożliwe. Ponieważ jednak zmiana przepisów bilansowania odbija się na zmianie wymiaru podatkowego, Ministerstwo Skarbu oświadczyło, że do tych spółek firmowych i firmowo-komandytowych, zgodnie z art. 126 ustawy o podatku dochodowym [por. obecnie art. 123 O. P.] dostosuje te same normy, jakie zastosowane zostały dla osób prawnych. Z tego względu, choć te osoby są wyjęte spod przepisów specjalnych, jednak de facto będą one mogły być do nich zastosowane na zasadzie tych podstaw prawnych.“ Niestety, powyższe oświadczenie Ministerstwa Skarbu nie zostało zrealizowane w specjalnej formie, a praktyka władz skarbowych — zwłaszcza od chwili ogłoszenia wyroku NTA z 4 września 1936 we wspomnianym przeze mnie skrócie w Dz. Urz. Ministerstwa Skarbu — stała z nim w sprzeczności.

Niezależnie od wspomnianego oświadczenia — moim zadaniem, „de iure“ i „de lege lata“ przy słusznym stosowaniu art. 7 ustawy o podatku dochodowym zyski na różnicach kursowych u osób fizycznych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, nawet zrealizowane, a tym bardziej niezrealizowane a tylko książkowo zarachowane, w ogóle nie podlegają włączeniu do podstawy wymiaru podatku dochodowego.

Marian Niemczewski

2068.

PODATEK DOCHODOWY.

Pokrycie podatku majątkowego z funduszu amortyzacyjnego. — Składka na rzecz stronnictwa politycznego.

1. Fakt, że podatek majątkowy został pokryty z funduszu amortyzacyjnego, nie wyklucza sam przez się jego doliczenia do dochodu podatkowego na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. (Teza).

2. Składka, uiszczona przez przedsiębiorstwo przemysłowe na rzecz stronnictwa politycznego, nie ma charakteru wydatku na instytucje i zrzeszenia, mające na celu reprezentację i obronę interesów przemysłu.

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 1115/36 w sprawie Masy upadłości firmy: Zakłady Przemysłu Bawełnianego Ludwik Geyer Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysku bilansowego, stanowiącego podstawę wymiaru podatku dochodowego na r. 1929, następujących pozycji: ...2) kwoty 20.835 zł 20 gr składki na rzecz „Komitetu finansowego“, przeznaczonej na cele stronnictw politycznych; 3) kwoty 443.023 zł

78 gr, stanowiącej zapłacony w ciężar kapitału amortyzacyjnego podatek majątkowy.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

... ad 2) Co do tej pozycji podniosła skarżąca w odwołaniu, iż „dla obrony interesów zawodowych i spraw, tyczących się przemysłu, spółka jest członkiem różnych instytucji i zrzeszeń, mających na celu reprezentację i obronę interesów przemysłu i z tego tytułu wpłacała składkę na rzecz Komitetu finansowego". Na żądanie bliższych wyjaśnień w toku postępowania odwoławczego wyjaśniła spółka, że Komitet finansowy pobierał składki na rzecz Stronnictwa Prawicy Narodowej i pokrewnych stronnictw, do programu których należała m. i. obrona interesów przemysłu polskiego.

Otóż jest rzeczą oczywistą, że stronnictwa polityczne nie należą do rzędu „instytucji i zrzeszeń, mających na celu reprezentację i obronę interesów przemysłu" — zarzut odwołania oparty był zatem na mylnych podstawach faktycznych. Już z tego więc powodu dalej idące zarzuty skargi, wywodzącej, że Stronnictwo Prawicy Narodowej podejmowało w roku miarodajnym szereg celowych i skutecznych kampanii i kroków interwencyjnych na rzecz przemysłu łódzkiego, nie podlegają rozpoznaniu. Zarzut wadliwości postępowania z powodu niezażądania od płatnika wyjaśnień i dowodów w tym kierunku nie był podniesiony w odwołaniu, o ile zaś chodzi o treść odwołania, to władza w granicach jego brzmienia zażądała od płatniczki wyjaśnień, wyjaśnienia te zostały przez skarżącą złożone i płatniczka miała możność bliższego uzasadnienia swego stanowiska w kierunku w skardze określonym, zarzut więc wadliwości postępowania, o ile by go odnieść do postępowania odwoławczego, jest nieuzasadniony.

ad 3) Pokrycie wydatku na podatek majątkowy, w myśl ustawy nieodliczalnego, przesądza o doliczeniu jego do podstaw wymiaru podatku dochodowego za miarodajny okres gospodarczy bez względu na to, z jakich zasobów został pokryty, o ile środki na ten cel nie zostały zaczerpnięte z opodatkowanych już w poprzednich okresach nadwyżek bilansowych. W danym wypadku skarżąca nie zarzuca, jakoby fundusz amortyzacyjny w danej części pochodził z takich opodatkowanych nadwyżek, względnie, by został w poprzednich latach w tej części opodatkowany drogą doliczenia do dochodu podatkowego — doliczenie zatem spornego wydatku ma uzasadnienie w przepisie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Wydatki i straty przedsiębiorstw, opodatkowanych wedle art. 21 ustawy o podatku dochodowym, znajdują normalnie swój wyraz w zamknięciu rachunkowym

w rachunku zysków i strat. Analiza podatkowa w tym wypadku jest stosunkowo prosta i ogranicza się do oceny poszczególnych pozycji, składających się na wykazane w rachunku strat i zysków wydatki i straty, pod względem ich potrącalności względnie odliczalności w myśl ustalonych w art. 21 zasad. Stosownie do wyników tej oceny przechodzą te pozycje na właściwe miejsca „bilansu podatkowego" — będącego specyficznym rodzajem rachunku strat i zysków, uwzględniającym po jednej stronie przychody i zyski, podlegające w zasadzie opodatkowaniu, po drugiej stronie wydatki i straty potrącalne i odliczalne.

Zasady jednak opodatkowania osób prawnych nie pozwalają poprzestać na analizie rachunku strat i zysków. Analizie podlega także i bilans, w bilansie bowiem z jednej strony znajdują wyraz powiększenia majątku w rozumieniu art. 7 ustawy, które przy opodatkowaniu osób prawnych podlegają doliczeniu do dochodu podatkowego, z drugiej strony — wydatki i straty, które pokryte zostały nie drogą przeprowadzenia przez rachunek zysków i strat, lecz wprost z rachunków, których salda końcowe figurują w bilansie. Spośród więc aktywów i pasywów, uwidocznionych w bilansie, muszą być wyłuskane pozycje nie obojętne pod względem podatkowym, bo stanowiące odzwierciedlenie podatkowych zysków lub mających dla wymiaru podatku znaczenie wydatków i strat — i te pozycje przechodzą również do bilansu podatkowego, powiększając stronę „zysków" lub „strat", zależnie od swego charakteru.

W ten sposób wchodzą do bilansu podatkowego pozycje, ujawniające przyrost majątku pozaeksploatacyjny, a więc nie związany z wynikami rachunku strat i zysków: należeć tu będą przeszacowania aktywów — przedmiotów majątkowych, remanentów, papierów wartościowych — odpowiadające zwiększeniu ich wartości wskutek okoliczności zewnętrznych (zmiana kursów, cen giełdowych, targowych), różnice osiągnięte z realizacji aktywów w stosunku do wartości bilansowych itp. Zjawiska tego rodzaju nie zawsze występują w bilansie z dostateczną jasnością i wymagają nieraz daleko idącej analizy składników obu stron bilansu dla ich ustalenia i znalezienia odpowiedniej cyfry zysku, z jaką powinny być uwzględnione w bilansie podatkowym. Tak np. sprzedaż przedmiotu majątkowego po jego cenie książkowej nie zmienia stanu aktywów bilansu — a jeśli dokonana już na rachunku funduszu amortyzacyjnego amortyzacja tego przedmiotu nie zostanie z bilansu usunięta, nie zmienia też i stanu pasywów. Niemniej jednak w istocie następuje podwyższenie aktywów, bo w miejsce figurującego z wartością tylko w części realną, a w części (zamortyzowanej) tylko ewidencyjną, przedmiotu majątkowego wstąpiła do aktywów w całości realna jego równowartość w gotówce, wierzytelności, papierach wartościowych, zakupionych w miejsce pozbytego nowych przedmiotów majątkowych itp. — a ewidencyjna pozycja funduszu amortyzacyjnego w odpowiedniej swej części traci związek z aktywną stroną bilansu i wykazuje wartość ujemną, realnie nie istniejącą. Musi więc nastąpić odpowiednie uwzględnienie tej sytuacji w bilansie podatkowym (por. OPA 1613/36).

Również bliższej analizy — i to znów tak po stronie aktywów, jak i pasywów — wymagają straty, pokrywane wprost w ciężar funduszów, wykazywanych w pasywach bilansu. Straty i wydatki potrącalne mogą wtedy zostać uwzględnione w stronie biernej bilansu podatkowego, gdy pokrycie ich nastąpiło z funduszów opodatkowanych — z drugiej strony użycie funduszów ze względu na swe pochodzenie lub cel nieopodatkowanych na pokrycie strat lub wydatków niepotrącalnych i nieodliczalnych musi również znaleźć wyraz w bilansie podatkowym — tym razem po stronie zysków. W obu bowiem wypadkach zachodzą przesunięcia w substancji majątkowej, podatkowo nie obojętne. Natomiast pokrycie wydatków czy

strat potrącalnych z funduszu nieopodatkowanego lub niepotrącalnych z opodatkowanego jest podatkowo obojętne, znalazło bowiem swoją ocenę podatkową już w okresach poprzednich i nie nastąpiła żadna zmiana w dyspozycjach, przyjętych podówczas za podstawę tej oceny — odpowiednie więc pozycje nie wchodzą do bilansu podatkowego. Dotyczyć to będzie np. pokrycia podatku dochodowego z opodatkowanej rezerwy podatkowej, lub przemysłowego z rezerwy nieopodatkowanej, pokrycia strat na dłużnikach ze stworzonego w tym celu rachunku przejściowego nieopodatkowanego itp. Jeśli straty lub wydatki zostają pokryte równocześnie powstającymi nadwyżkami aktywów (ciągle przy założeniu, że odbywa się to poza rachunkiem zysków i strat), to ocenie podlegają również obie strony i bądź jedna strona, bądź obie, bądź salda, wynikłe z ich porównania, wejdą do bilansu podatkowego. Np. różnice kursowe na wierzytelnościach, zrównoważone różnicami kursowymi na długach, wejdą — caeteris paribus — per saldo na odpowiednią stronę bilansu podatkowego. Zysk na kursie papierów wartościowych, zużyty na pokrycie podatku dochodowego, wejdzie bez uwzględnienia tego wydatku na stronę zysków; strata na dłużnikach, pokryta dywidendą od akcyj Banku Polskiego, dopisana do wartości książkowej tych akcyj, wejdzie bez uwzględnienia tego pokrycia na stronę bierną — itp.

Nie ma powodu, by nie stosować tych zasad do przesunięć w bilansie, dokonywanych w związku z istnieniem funduszu amortyzacyjnego. Fundusz taki ma charakter rachunku ewidencyjnego i w miarę jego wzrostu staje się również częściowo ewidencyjnym rachunek odpowiednich aktywów; przy całkowitym zamortyzowaniu pewnych przedmiotów majątkowych stają się ich wartości książkowe w całości pozycjami ewidencyjnymi, zrównoważonymi w pełnej wysokości ewidencyjną pozycją funduszu amortyzacyjnego. Realne zmniejszenie się wartości aktywów wyrównuje się realnie drogą dotacji funduszu amortyzacyjnego w ciężar rachunku strat i zysków i lokaty tego funduszu w odpowiednich aktywach (kasa, rachunki bieżące, papiery wartościowe, inwestycje) i w ten sposób przesuwa się realna wartość przedmiotów majątkowych w miarę ich zużycia do innych pozycji aktywów bilansu, podwyższając rachunkową sumę bilansu, nie zmieniając jednak jego realnej wartości. Podatkowe uwzględnienie tych przesunięć odbywa się przy ustalaniu zysku bilansowego na rachunku strat i zysków — tam bowiem następuje z reguły wyeliminowanie (w ustawowych granicach) odpisów na zużycie z dochodu podatkowego i dlatego nie ma powodu do uwzględniania odpowiednich przesunięć bilansowych jako takich ponownie w bilansie podatkowym. Mogą jednak zajść wypadki, gdy przesunięcia te odbywają się z pominięciem rachunku strat i zysków — i wtedy nie może być ich ocena podatkowa pominięta (np. pokrycie odpisów amortyzacyjnych z opodatkowanych rezerw uzasadniałoby ich uwzględnienie po stronie biernej bilansu podatkowego). Zużycie funduszu amortyzacyjnego może nastąpić w ramach prawideł buchalterii prawidłowo tylko na odnowienie lub wymianę amortyzowanych przedmiotów majątkowych, inne zużycie jest równoznaczne ze stornowaniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych i podwyższeniem tą drogą wartości amortyzowanych przedmiotów, jest więc w obrębie danego okresu operacyjnego przeszacowaniem aktywów, mającym znaczenie dla podatku dochodowego analogiczne do uzyskania nadwyżki ponad wartość bilansową z uwzględnieniem odpisów drogą sprzedaży danego przedmiotu. W jednym i drugim wypadku ujawnia się istnienie cichej rezerwy nieopodatkowanej i zależnie od sposobu jej zużycia na pokrycie wydatków czy strat potrącalnych lub odliczalnych względnie niepotrącalnych lub nieodliczalnych nastąpić musi odpowiednie przesunięcie po jednej, drugiej, lub obu stronach bilansu podatkowego. Oczywiście mowa tu o „zużyciu“ funduszu amortyzacyjnego wyłącznie

w sensie rachunkowym, a więc o obniżeniu odpowiedniej pozycji ewidencyjnej; kwestia takiego czy innego ulokowania tego funduszu, zmian w tej lokacie, czy nawet skonsumowania go drogą przesunięcia realnej jego wartości z odpowiedniej pozycji aktywów do wyrównawczej pozycji „straty“ — dopóki sama ewidencyjna pozycja „Fundusz amortyzacyjny“ w pasywach bilansu nie doznaje odpowiedniego obciążenia — jest podatkowo obojętna i żadnego wpływu na bilans podatkowy nie wywiera.

Dokonanie natomiast w ciężar funduszu amortyzacyjnego (oczywiście znowu rachunkowo — realnie pokrycie następuje z odpowiedniej pozycji aktywów lub podwyższa pasywa, jeśli korzystano z kredytu) wydatku na odnowienie lub wymianę przedmiotów amortyzowanych winno w zasadzie znaleźć wyraz w bilansie podatkowym jako powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu — przy równoczesnym jednak uwzględnieniu po stronie wydatków potrącalnych realnego umniejszenia aktywów (czy podwyższenia pasywów) wskutek dokonania realnego wydatku czy zaciągnięcia długu w granicach zmniejszenia ewidencyjnej pozycji funduszu amortyzacyjnego, odpowiadającego dokonanej w odniesieniu do danego przedmiotu majątkowego amortyzacji. Jeśli wydatek przekroczył tę dokonaną i utrzymywaną w ewidencji na rachunku funduszu amortyzacyjnego amortyzację, następuje realne zwiększenie majątku i nadwyżka jest zyskiem podatkowym. W praktyce oczywiście nie przeprowadza się przez bilans podatkowy pozycji równoważących się wzajemnie a dotyczących tego samego zjawiska gospodarczego, uwzględnić należałoby więc w bilansie podatkowym tylko ewentualne saldo wartości dokonanych w ciężar funduszu amortyzacyjnego inwestycji ponad wartość książkową wycofanego obiektu lub sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartości naprawianego czy uzupełnianego obiektu majątkowego.

W każdym więc razie przesunięcia bilansowe, dokonywane na rzecz lub w ciężar funduszu amortyzacyjnego, muszą być tak samo poddane analizie podatkowej jak wszystkie inne przesunięcia w bilansie, i mogą one tak samo znaleźć wyraz w bilansie podatkowym jak i inne zdarzenia gospodarcze w obrębie danego przedsiębiorstwa, które nie są z woli ustawodawcy podatkowo obojętne.

J. Pomianowski

2069.

PODATEK DOCHODOWY.

Trwałe ciężary[1]: Zobowiązanie do świadczeń na rzecz członków rodziny.

Zobowiązanie umowne lekarza łożenia ze swych dochodów na utrzymanie żony i dzieci, żyjących poza jego gospodarstwem domowym, oraz do nakładów pieniężnych na rzecz należącej do nich części wspólnego majątku nie uzasadnia istnienia związku gospodarczego z jego źródłem

[1] Por. OPA 865/34, 1042/35.

dochodu w rozumieniu art. 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 12 listopada 1937 l. rej. 6565/35 w sprawie Stanisława Kijewskiego w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu w myśl art. 10 p. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) świadczenia płatnika na rzecz żony i syna, oparte na umowie tej treści, iż płatnik zobowiązał się dostarczać żonie i synowi „ze swych zarobków lekarskich środków pieniężnych, jakie się okażą niezbędne na ich utrzymanie i jako nakłady na rzecz majątku" ziemskiego, będącego współwłasnością płatnika, jego żony i syna, tak długo, „dopóki majątek... nie zacznie dawać czystych zysków, które by wystarczyły na utrzymanie" żony i syna.

NTA rozważył co następuje:

Art. 10 p. 2 ustawy o podatku dochodowym nakazuje odliczać od dochodu wartość pieniężną „rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych", zaś dalsze ustępy tego artykułu stawiają za warunki takiego odliczenia: 1) by wydatki zostały faktycznie poniesione, 2) by ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi, i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami, a o ile chodzi o procenty i świadczenia periodyczne na korzyść członków rodziny, jeszcze 3) by otrzymujący świadczenia członek rodziny był opodatkowany odrębnie podatkiem dochodowym. Jakkolwiek dostarczanie środków pieniężnych na utrzymanie żony i dzieci jest niewątpliwie „trwałym ciężarem opartym na tytule prawnym", to jednak — choćby ono było oparte także i pod względem formalnym na odrębnym akcie prawnym — nie może stanowić ono tytułu do zastosowania art. 10 p. 2 ustawy już z uwagi na wymóg, by wydatki odliczalne ciążyły na źródłach dochodu i pozostawały z nimi w związku gospodarczym. Jasne jest bowiem, że oparty na prawie cywilnym obowiązek utrzymywania rodziny obciąża osobiście głowę rodziny, a nie rzeczowo jego majątek, i nie stoi w żadnym związku gospodarczym ze źródłami dochodu; nawet więc związanie przez płatnika tego obowiązku z dochodami z pewnego źródła węzłem rzeczowym nie zmieniłoby tego stanu rzeczy.

O ile więc płatnik powołuje się na zawartą z żoną i synem umowę, dotyczącą obowiązku dawania im środków na utrzymanie, a skarga powołuje się ponadto na przepisy ustawy cywilnej, nakładające obowiązek alimentowania żony i dziecka, należało uznać żądanie odliczenia wydatków na tej umowie opartych za nieuzasadnione.

Drugim składnikiem umowy, na której płatnik swe żądania opiera, jest zobowiązanie do dostarczania żonie i synowi środków pieniężnych jako nakładów na rzecz majątku Popowo-Podleśne, dopóki ten majątek nie zacznie dawać zysków wystarczających na utrzymanie całej rodziny. Zobowiązanie to oparte jest na założeniu, iż majątek ten w przyszłości ma dawać zyski, wystarczające na utrzymanie jego właścicieli — przez co oczywiście płatnik byłby zwolniony od dalszego obowiązku dawania im utrzymania. Jest to więc normalne w stosunkach rodzinnych zabezpieczenie materialne przyszłości rodziny, nie wykraczające poza granice ustawowego i zwyczajowego obowiązku utrzymania rodziny, i jako takie stanowi sposób zużycia dochodu, nie zaś ciężar obciążający źródła dochodu i pozostający z nimi w związku gospodarczym. Oczywiście bowiem oświadczenie skarżącego, iż świadczeń tych będzie dokonywał ze swych zarobków lekarskich, nie stanowi prawnego obciążenia tego źródła dochodu, a tym mniej nie uzasadnia związku gospodarczego tych świadczeń z dochodem z zajęcia zawodowego.

W tych warunkach władza skarbowa miała uzasadnione podstawy do nieuwzględnienia żądania płatnika odliczenia jego wydatków, wynikających z opisanej umowy, i zasadnie uznała, że nie znajduje w tym wypadku zastosowania przepis art. 10 p. 2 ustawy. Bez znaczenia jest w tym stanie rzeczy nieścisłość uzasadnienia zaskarżonej decyzji, ograniczającej się do stwierdzenia, że wydatki na inwestycje i pokrywanie strat majątku ziemskiego żony i syna nie noszą znamion pojęcia prawnego renty, jasne jest bowiem, że uzasadnienie to w swej istocie pokrywa się ze stanowiskiem prawnym zajętym przez NTA, że więc wadliwość tego uzasadnienia musi być uznana za nieistotną.

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2070.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — emerytury[1]; emerytura i wynagrodzenie, pobierane ze Skarbu Państwa.

Przepis art. 45 lit. a) ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) przez służbodawcę rozumie każdego asygnującego wypłaty wynagrodzenia, zatem i zaopatrzenie emerytalne uważa się za wynagrodzenie

---

[1] Por. OPA 1349/36.

od służbodawcy, obowiązujące do złożenia obliczenia różnicy w wypadku, gdy oprócz tego płatnik pobiera jeszcze inne wynagrodzenie.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 26 października 1937 3 K. 662/37.

Kasacja oskarżonego, opierając się na przepisie art. 514 lit. f) i art. 516 lit. a) k. p. k., zarzuca skazanie go z art. 185 O. P. za niezłożenie w terminie przepisanym zeznania dla obliczenia różnicy podatku dochodowego od łącznego wynagrodzenia, mimo że w myśl art. 45 ustawy o podatku dochodowym nie miał tego obowiązku, przepis ten bowiem ma na myśli wynagrodzenie od służbodawców, a nie zaopatrzenie emerytalne, przy czym uzależnia obowiązek złożenia zeznania od wysokości łącznego wynagrodzenia, której nie przekracza łączna kwota pobieranych przez niego wynagrodzeń.

Oskarżony nie poczuwając się do winy twierdzi, że nie miał obowiązku składania zeznań dla obliczenia różnicy podatku dochodowego ani na podstawie p. a) art. 45 ani na podstawie p. b) tegoż artykułu, pobierał bowiem wynagrodzenie tylko od jednego służbodawcy, a ogólny jego dochód nie przekraczał kwoty 4800 zł. Sąd Okręgowy uznał, że skoro oskarżony czerpał dochód z dwóch źródeł, w szczególności z Izby Skarbowej i z Sądu Grodzkiego, to z tego powodu obowiązany był w myśl art. 45 p. a) ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) złożyć w terminie do 15 kwietnia 1936 zeznanie dla obliczenia podatku dochodowego od łącznego wynagrodzenia.

Wywody kasacji, że zaopatrzenie emerytalne nie może być uważane za wynagrodzenie od służbodawcy, są bezzasadne, przez służbodawcę bowiem ustawa o podatku dochodowym rozumie każdego asygnującego wypłaty wynagrodzenia.

Skoro zatem oskarżony, jak to wynika z danych sprawy w związku z jego wyjaśnieniami, pobierał wynagrodzenie z Izby Skarbowej w postaci emerytury i z Sądu Grodzkiego z tytułu stanowiska kontraktowego pomocnika kancelisty w łącznej wysokości, przekraczającej kwotę 2500 zł rocznie, to miał obowiązek złożenia zeznania dla obliczenia różnicy podatku dochodowego od łącznego wynagrodzenia.

Z przytoczonych względów kasacja ulega oddaleniu.

2071.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Zwolnienie uposażeń pracowników związków komunalnych od kryzysowego dodatku.

Obliczanie poborów pracowników samorządowych po dniu 1 lutego 1934 nadal na zasadach ustawy z 9 października 1923 czyni zadość wymogom zwolnienia tych poborów od dodatku kryzysowego do podatku dochodowego w myśl art. 2 ust. 3 ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. [1] (Teza).

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 2681/36 i 6034/36 w sprawie Magistratu m. Rybnika przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w przedmiocie dodatku kryzysowego do podatku dochodowego od uposażeń.

2072.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Termin, od którego należą się odsetki od zaległości.

Obowiązek uiszczania odsetek (kar za zwłokę) od zaległego podatku dochodowego od uposażeń rozpoczyna się w terminie wyznaczonym ustawowo dla wpłacenia tego podatku do kasy skarbowej. (Teza).

Wyrok NTA z 9 października 1937 l. rej. 6609/35 w sprawie Drukarni Bydgoskiej Sp. Akc. w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie kar za zwłokę od podatku dochodowego od uposażeń.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy przy wymiarze podatku dochodowego od uposażeń, dokonanego w trybie art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)[2], bieg kar za zwłokę rozpoczyna się od terminu wskazanego w art. 112[3], czy też od terminu zapłaty wymierzonego podatku, podanego w nakazie płatniczym.

---

[1] Ustawa ta (tekst jednolity poz. 311/35 Dz. Ust.) została uchylona dekretem z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust.

[2] Obecnie art. 93 § 1 i 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

[3] Art. 44 tekstu poz. 6/36 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

Czas i sposób uskuteczniania zapłaty podatku dochodowego od uposażeń reguluje art. 112. Podatek więc, nie wpłacony w terminie i w trybie wskazanych w tym artykule, staje się w rozumieniu art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust.[1] zaległością. Jak to NTA już niejednokrotnie wyjaśnił, pomieszczony w tym przepisie warunek, by nieuiszczenie nastąpiło „z winy płatnika" ma tylko to znaczenie, że przyczyny nieuiszczenia muszą leżeć w osobie płatnika. Niewątpliwie więc nieuiszczenie podatku z powodu mylnego zapatrywania prawnego płatnika co do jego należności — choćby to zapatrywanie nie było przez pewien czas przez władze podatkowe w sposób wyraźny kwestionowane — należy uważać za nieuiszczenie „z winy płatnika" w rozumieniu powyższego przepisu. Inaczej byłoby tylko, gdyby płatnik opierał się na wyraźnej wskazówce władzy skarbowej, na jej pozytywnej decyzji itp.

Skoro w niniejszym wypadku niesporne jest, że płatnik traktował pewne części wynagrodzenia swych pracowników mylnie jako nie podlegające podatkowi, a władza skarbowa po kilku latach zakwestionowała sposób obliczania podatku przez płatnika jako niezgodny z ustawą i wymierzyła podatek w myśl art. 113 ustawy, uznał NTA, że zachodzą warunki uznania wymierzonego podatku za zaległość od czasu upływu terminu z art. 112 ustawy i tym samym warunki pobrania od tego czasu kar za zwłokę.

Z tego powodu NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2073.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Domy przeznaczone na hotele i pensjonaty[2].

Pod pojęcie „domów mieszkalnych" w rozumieniu art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust.[3] podpadają także domy, przeznaczone na hotele i pensjonaty.

---

[1] Por. art. 2 obowiązującej obecnie ustawy z 18 marca 1935 poz. 88/36 Dz. Ust.

[2] Por. OPA 1511/36 (budowle nie mające charakteru mieszkalnego); 1823/37 (z góry specjalnie przystosowane do celów biurowych); 329/33, 1512/36 i 1513/36 (przeznaczone na cele mieszkalne a faktycznie używane na inne cele); 1383/36 i 1514/36 (odbudowane); 1326/36, 1733/37, 2074/38 i 2075/38 (przebudowane).

[3] Odpowiednikiem tych przepisów są obecnie przepisy art. 2 i 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 16 października 1937 l. rej. 936/35 w sprawie Henryka Rudzińskiego przeciw Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie ulg z ustawy o rozbudowie miast.

Spór między stronami dotyczy wykładni przepisów prawnych, zawartych w punktach 2 i 3 art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust., o ile wchodzi w grę kwestia, co należy rozumieć przez określenie „domy mieszkalne“ użyte w p. 3 tegoż artykułu, w szczególności zaś, czy dom, przeznaczony na pensjonat i pokoje umeblowane, służy celom mieszkalnym w powyższym pojęciu, czy też — jak sądzi władza — przeznaczony jest na cele handlowe. Nie ma przy tym sporu co do tego, że art. 33 p. 2 mówiąc o zwolnieniu od podatku dochodów, płynących z domu nowozbudowanego, ma na myśli również tylko domy o charakterze mieszkalnym.

Otóż NTA podzielił zapatrywanie skargi.

Jak to już bowiem NTA niejednokrotnie w swej odnośnej judykaturze ustalił, decydujące znaczenie w tej kwestii ma wyłącznie przeznaczenie danego budynku na cele mieszkalne, tak, iż stwierdzenie, iż nowowzniesiony dom jest przeznaczony na te cele, niezależnie od innych okoliczności jego użytkowania uzasadnia prawo do ulg. W szczególności też brak jakiejkolwiek podstawy prawnej do uznania, że na to prawo ma wpływ sposób eksploatacji odnośnego budynku mieszkalnego, względnie treść umów, na podstawie których dom taki czy też jego części oddawane są do zgodnego z jego przeznaczeniem użytkowania.

Gdy więc nie może być sporne, że dom, przeznaczony na hotel lub pensjonat, służy przede wszystkim celom mieszkalnym, a cele handlowe, których dopatruje się władza przy takich obiektach, uwidoczniają się nie w ich przeznaczeniu lecz w sposobie eksploatacji, a zatem w myśl wyżej powiedzianego w sferze, dla kwestii ulg obojętnej, należało uznać zaskarżone orzeczenie za niezgodne z ustawą....

2074.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Przebudowa hotelu na czynszowy dom mieszkalny[1].

Przebudowa hotelu na czynszowy dom mieszkalny nie może być

[1] Por. OPA 2073/38, 2075/38.

uznana za przebudowę w rozumieniu ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 16 października 1937 l. rej. 6716/35 w sprawie Jakuba Neubergera przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie ulg dla nowowzniesionej budowli.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy przebudowa hotelu na czynszowy dom mieszkalny może być uznana za przebudowę w rozumieniu ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. a więc taką, przez którą powstają nowe lokale mieszkalne. Władza pozwana stanęła na stanowisku, że hotele są budynkami przeznaczonymi w pojęciu ustawy na cele mieszkalne, wobec czego przebudowa hotelu bez powiększenia ilości pomieszczeń mieszkalnych nie podpada pod cyt. przepis. Skarga wywodzi natomiast, że budynki hotelowe, jako przeznaczone na cele handlowe, nie są mieszkalnymi, wobec czego przebudowa takiego budynku na dom czynszowy jest równoznaczna z nową budową w rozumieniu ustawy o ulgach dla nowowznoszonych budowli.

NTA rozważył co następuje:

Ustawa z 24 marca 1933 istotnie odróżnia — jak na to wskazuje skarga — budowle mieszkalne i przeznaczone na cele handlowe i przemysłowe, uznać jednak należy, że rozróżnienie to ma na celu odróżnienie budowli, zajętych na mieszkanie w nich ludzi — a więc na przebywanie w nich jak w domu — od budowli, przeznaczonych na dokonywanie w nich przez ludzi pracy pozadomowej. Okoliczność natomiast, czy zorganizowanie mieszkania ludzi w danym budynku nosi cechy przedsiębiorstwa (hotel, pensjonat), czy nie, nie ma znaczenia, nie dotyka bowiem istotnej przedmiotowej cechy zamieszkiwania budynku przez ludzi. Budynki więc hotelowe, pensjonatowe itp. podpadają pod pojęcie budynków mieszkalnych i korzystają z ulg przewidzianych dla tych budynków (por. okólnik Ministerstwa Skarbu z 16 sierpnia 1929 L. D. V. 4270/2/29). Przemiana więc użytkowania budynku w ten sposób, iż użytkowanie hotelowe zostaje zmienione na użytkowanie czynszowe, choćby połączona ze zmianami technicznymi, nie stanowi powstania nowych lokali mieszkalnych, od którego to warunku art. 5 cyt. ustawy uzależnia przyznanie ulg.

Skargę należało zatem oddalić jako nieuzasadnioną.

2075.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Budynek mieszkalny, przebudowany z budynku, przeznaczonego dla celów przemysłowych[1]. — Pojęcie budynku wykończonego[2].

Pod pojęcie budynku wykończonego z art. 9 p. b) ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. nie podpada budynek mieszkalny, przebudowany z budynku przeznaczonego do celów przemysłowych. (Teza).

Wyrok NTA z 27 października 1937 l. rej. 5065/35 w sprawie Franciszka i Teofili Nitschke przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 31 stycznia 1935 wymierzono skarżącym opłatę stemplową od aktu not. z 24 lipca 1934, którym kupili od K. Laurentowskiej nieruchomość Poznań-Łazarz t. 38 k. 916. Wymiaru dokonano przy zastosowaniu w szczególności art. 52 i 58 u. o. s.

W odwołaniu zarzucono, że nabytą „nieruchomość" wybudowano w 1932 r. na cele mieszkaniowe, wobec czego akt quaestionis wolny jest na zasadzie art. 54 u. o. s. od opłaty stemplowej. Odwołanie zaznaczyło, że wybudowany w 1928 r. na odnośnej posesji budynek przemysłowy „został z gruntu zdarty i na jego miejsce w r. 1932 powstała nieruchomość, która służy celom mieszkalnym".

Odwołania powyższego zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono z powołaniem się w szczególności na art. 9 p. b) ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. oraz na okoliczność, iż pismo quaestionis stwierdza drugą (nie pierwszą) umowę o przeniesienie własności budynku wykończonego, przy czym przy transakcji pierwszej skorzystano z uwolnienia od opłaty stemplowej z art. 54 p. 7 u. o. s., a okoliczność, iż budynek był początkowo przeznaczony dla celów przemysłowych, później zaś przystosowany został do celów mieszkalnych i sprzedany jako budynek mieszkalny, jest bez znaczenia, ponieważ ustawa o ulgach dla nowowznoszonych budowli stawia w zakresie uwolnienia na równi budynki mieszkalne i budynki przeznaczone dla celów przemysłowych.

NTA rozważył:

Skarga, w przeciwstawieniu do odwołania, które twierdziło, iż budynek „został z gruntu zdarty i na miejsce jego w r. 1932 powstała nieru-

---

[1] Por. OPA 2073/38, 2074/38.

[2] Por. OPA 849/34, 1054/35, 1156/35.

chomość, która służy celom mieszkalnym", podaje, że sprzedająca przekształciła budynek przemysłowy na budynek mieszkalny, przebudowując go gruntownie i dokonując znacznych inwestycji. W szczególności a) umocniła fundamenty całego budynku, b) dała ściany szczytowe i poprzeczne, rozdzielające ubikacje, oraz kilkanaście okien i drzwi, których poprzednio w budynku nie było, c) wybudowała dwie łazienki, d) urządziła strych, e) zainstalowała kanalizację i elektryczność i f) dokonała dalszych niezbędnych inwestycji, jak założenie sufitów, schodów, pieców itp. Inwestycje te były wielkie tak, że cena sprzedażna wzrosła. Skarga stoi na stanowisku, że wskutek dokonanej przebudowy budynek nabył cech budynku w y k o ń c z o n e g o i wobec tego wolny jest od opłaty stemplowej w myśl art. 9 p. b) ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. Skarga podnosi, że budynek „wykończony" jest pojęciem szerszym od budynku nowozbudowanego. Rozmiar przebudowy budynku przemysłowego na mieszkalny, dokonany przez sprzedającą, był — według skargi — tak duży, że ze stanowiska gospodarczego i technicznego prace te nadawały powstałemu budynkowi charakter nowej budowli, na co wskazuje też różnica w cenie sprzedaży.

Otóż ustawa z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. dotyczy, jak widoczne z jej zatytułowania, ulg dla n o w o w z n o s z o n y c h b u d o w l i. Ustawa ta stawia pod względem ulg w art. 9 na równi budynki m i e s z k a l n e i przeznaczone do celów p r z e m y s ł o w y c h i handlowych. Sama przemiana budynku przeznaczonego do celów przemysłowych na mieszkalny nie stwarza wobec tego nowego obiektu ulg w tej ustawie przewidzianych. O takim obiekcie mogłaby być mowa, gdyby dawny budynek uległ unicestwieniu jako budowla, — co w rozpatrywanym wypadku, w którym pozostały fundamenty (umocnione tylko przy przeróbce) i ściany zewnętrzne (pogrubione przy przebudowie — od wewnątrz), oczywiście nie zachodzi. Nie stworzono tu więc nowej budowli, a zatem nie ma podstaw do zastosowania ulg z ustawy z 24 marca 1933. Jeśli tedy pozwana władza odmówiła ulgi z art. 9 tej ustawy, to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa.

Skarga zarzuca nadto wadliwość postępowania, której, zdaniem strony skarżącej, dopuściła się pozwana władza przez niezbadanie rozmiarów, w jakich dokonano przebudowy. Atoli na nieprzeprowadzenie w powyższym kierunku dochodzeń przez władzę nie może się skarga skutecznie żalić, skoro dołączone do odwołania pismo Nadzoru budowlanego w Poznaniu stwierdzało tylko „pozwolenie na gruntowną przebudowę budynku warsztatowego na budynek mieszkalny... przy czym pogrubiono mury na 0,41 m" (budowla pierwotna wykonana była na jedną cegłę) — i skoro twierdzenie odwołania, że obiekt przemysłowy „został z gruntu zdarty", okazuje się niezgodne z rzeczywistością w świetle podanych w skardze oko-

liczności faktycznych odnośnie do rozmiarów, w jakich dokonano przebudowy.

Z powyższych przyczyn Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2076.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Ulgi w podatku dochodowym a domy zbudowane przed wejściem w życie ustawy o rozbudowie z r. 1925[1].

Wprowadzone ustawą o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. zwolnienie dochodów z domów nowozbudowanych od podatku dochodowego odnosi się jedynie do domów zbudowanych po wejściu w życie tej ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 3007/36 w sprawie Franciszka Bruggera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy wprowadzone ustawą o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. zwolnienie dochodów z domów nowozbudowanych odnosi się jedynie do domów zbudowanych po wejściu w życie tej ustawy, czy także i do budowli wcześniejszych, co do których w r. 1925 nie minął jeszcze 10-letni okres zwolnienia.

NTA rozważył co następuje:

Ustawa o rozbudowie miast miała na celu stworzenie warunków dla skutecznego przeprowadzenia „akcji, mającej na celu poprawę stosunków" mieszkaniowych (art. 1), a więc postanowienia jej są skonstruowane pod kątem widzenia popierania budowy nowych domów w czasie obowiązywania tej ustawy, zaliczając do takich budów dobudowy, nadbudowy i wykończenie rozpoczętych a niezamieszkałych domów (art. 21). Przepisy, dotyczące ulg podatkowych, oczywiście muszą być traktowane również jako zmierzające do tego samego celu co reszta przepisów, a więc jako odnoszące się do nowych budowli (w rozumieniu art. 21) powstających po wejściu ustawy w życie. Stwierdza to brzmienie art. 25, który w pierwszym ustępie zwalnia od opłat stemplowych pisma, dokumenty itp., „o ile dotyczą zobowiązań pieniężnych, powstałych na cele budowy

[1] Por. OPA 330/33, 2077/38.

domów mieszkalnych, które powstaną w okresie do 31 grudnia 1930", zaś dalej głosi, że „ponadto" przyznaje się następujące ulgi: „zwolnienie dochodów, płynących z domu nowozbudowanego, względnie wykończonego, lub jego części nowozbudowanej lub wykończonej, od obciążenia podatkiem dochodowym na okres czasu od chwili ukończenia budowy do końca 10-go roku podatkowego po jej ukończeniu". Tekst ten, kładący nacisk na czas przyszły („powstaną"), oraz wyraźnie nawiązujący do treści art. 21 ustawy, w końcu stanowiący, że ulgi w podatku dochodowym przysługują od chwili ukończenia budowy — a więc nie od wejścia w życie ustawy — daje wyraźną wskazówkę w tym kierunku, że zamiarem ustawodawcy i przy układaniu tego przepisu było, tak samo jak w odniesieniu do całości ustawy, stworzenie warunków, korzystnych dla wzmożenia ruchu budowlanego, a nie uprzywilejowanie ruchu budowlanego, już przed jej wejściem w życie istniejącego. Słuszna jest tedy interpretacja władzy pozwanej przepisu art. 25 ust. 2 lit. a) w tym kierunku, że ulgi w podatku dochodowym w postaci zwolnienia od podatku dochodów płynących z nowozbudowanych domów mieszkalnych odnoszą się tylko do domów nowozbudowanych, względnie wykończonych po wejściu w życie ustawy o rozbudowie miast.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2077.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Ulgi w podatku dochodowym a domy zbudowane przed wejściem w życie ustawy o rozbudowie z r. 1925 przy pomocy pożyczek z państwowych instytucji kredytowych.

Przepis ust. 2 art. 38 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. obejmuje także ulgi podatkowe przewidziane w art. 33 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 3 grudnia 1937 l. rej. 1224/36 w sprawie Stanisława Arczyńskiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie ulg podatkowych z tytułu nowowzniesionej budowli.

Skarżący domagał się w 1932 r. zastosowania ulgi podatkowej w postaci zwolnienia podatku płynącego z nowowybudowanego dla niego przez spółdzielnię mieszkaniową im. Lubeckiego domu od podatku dochodowego do końca terminu przewidzianego art. 33 w związku z art. 41 rozporzą-

dzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., załączając zaświadczenie Magistratu m. st. Warszawy, z którego wynika, że dom został wybudowany i oddany do użytku we wrześniu 1924.

Władza I instancji nie uwzględniła żądania skarżącego, ponieważ ustawa o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. i rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 odnoszą się do budynków wykończonych po kwietniu 1925, dom zaś skarżącego został wybudowany we wrześniu 1924.

W odwołaniu skarżący ponownie zarzucił obrazę art. 33 powołanego wyżej rozporządzenia Prezydenta z 22 kwietnia 1927 a nadto zarzucił, że Urząd Skarbowy nie wziął pod uwagę postanowień ust. 1 i 2 art. 38 tegoż rozporządzenia, który zawiera wyraźny przepis, że domy wybudowane przed wejściem w życie ustawy z 29 kwietnia 1925 o rozbudowie miast, o ile zostały wybudowane przy pomocy pożyczki udzielonej przez państwową instytucję kredytową, korzystają z wszelkich ulg, stosowanych do domów budowanych na zasadzie rozporządzenia Prezydenta z 22 kwietnia 1927. Skoro zaś dom skarżącego odpowiada temu warunkowi co do korzystania z pożyczki, to dochód płynący z nowozbudowanego domu skarżącego podlega zwolnieniu od obciążenia go podatkiem dochodowym.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła odwołania, powołując się zasadniczo na te same motywy co i władza I instancji, a nadto zaznaczyła, że ust. 1 art. 38 mówi o świadczeniach Państwowego Funduszu Rozbudowy Miast przy konwersji pożyczek, a ust. 2 tegoż artykułu o tym, że domy, wybudowane przy pomocy wymienionych w tym artykule pożyczek, korzystają z ulg, przewidzianych w tym rozporządzeniu, lecz nie mają zastosowania w konkretnym wypadku, kiedy chodzi o zastosowanie ulg podatkowych z art. 33 powołanego rozporządzenia Prezydenta, a nie o korzyści ze świadczeń Funduszu Rozbudowy Miast dla udzielanych pożyczek budowlanych....

NTA rozważył co następuje:

Cały spór prawny sprowadza się do zagadnienia, czy przepis ust. 2 art. 38 rozporządzenia Prezydenta z 22 kwietnia 1927, który głosi: „Domy, bądź budowane, bądź wybudowane przy pomocy wyżej wymienionych pożyczek, korzystają z wszelkich ulg, stosowanych do domów, budowanych na zasadzie niniejszego rozporządzenia", — ma na względzie, jak twierdzi władza pozwana, ulgi na rzecz budujących w postaci świadczeń, związanych z konwersją pożyczek, czy też wszelkie ulgi, a więc i ulgi podatkowe, przewidziane w art. 33 tegoż rozporządzenia, w szczególności ulgi podatkowe, o których mówi p. 2 tegoż art. 33, o przyznanie których ubiega się skarżący, i czy w konkretnym wypadku dom skarżącego, nowowybudowany we wrześniu 1924, może korzystać z ulgi quaestionis.

Otóż, o ile władza pozwana interpretuje cyt. przepis ust. 2 art. 38

rozporządzenia Prezydenta w tym sensie, że twierdzi, iż pod pojęcie „wszelkich ulg“ podpadają jedynie świadczenia związane z konwersją pożyczek, to takie tłumaczenie wyraźnego przepisu ustawowego nie znajduje oparcia w literalnym jego brzmieniu. Ustawodawca bowiem w ust. 1 omawianego art. 38 przyznał już pewne korzyści w postaci świadczeń Funduszu Rozbudowy Miast nawet budowlom, które korzystały z pożyczek państwowych instytucji kredytowych jeszcze przed wejściem w życie ustawy o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925, i nie mógł mieć na celu powtarzania zaraz w następnym ustępie tego samego artykułu tego, o czym mówił już, a nadto pojęcie wszelkich ulg nie pokrywa się z pojęciem „świadczeń“. W tym kierunku zarzut skargi, że chodziło ustawodawcy o rozciągnięcie także ulg podatkowych, przewidzianych w omawianym postanowieniu rozporządzenia z 1927 r., i na te budowle, które powstały przed wejściem w życie omawianego rozporządzenia, jest trafny.

W tym stanie rzeczy NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2078.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Potrącenie kosztów budowy — częściowo od dochodu płatnika, częściowo od dochodu jego żony, łącznie opodatkowanego[1].

Jeżeli instancja odwoławcza, rozstrzygając odwołanie, równocześnie zmienia zastosowaną przez władzę wymiarową zasadę potrącenia kosztów budowy nowego domu mieszkalnego w ten sposób, iż koszty te potrąca częściowo od dochodu płatnika a częściowo od dochodu jego żony, łącznie opodatkowanego, powinna zmianę tę uzasadnić w swym orzeczeniu.

Wyrok NTA z 8 stycznia 1937 l. rej. 2973/36—2976/36 w sprawie dra Ksawerego Lewkowicza przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929, 1930, 1931 i 1932.

...O ile chodzi o rok podatkowy 1929, władza pozwana przychyliła się wprawdzie do wszystkich żądań odwołania, równocześnie jednak zmie-

---

[1] Por. OPA 391/33 (sumy zużyte na budowę przez członka rodziny, którego dochód podlega opodatkowaniu u głowy rodziny), 1516/36 (sposób uregulowania tytułu własności).

niła zastosowaną przez władzę wymiarową zasadę potrącenia kosztów budowy w ten sposób, iż koszty te potrąciła częściowo od dochodu skarżącego, a częściowo od dochodu jego żony, łącznie opodatkowanego, niczym tej zmiany nie uzasadniając. Wprawdzie zaś wskutek wyczerpania dochodu, podlegającego opodatkowaniu, przez potrącone koszty budowy zwolniono skarżącego od podatku, jednak wspomniana zmiana ma wpływ na wymiary podatku na lata następne w związku z roszczeniem skarżącego o potrącenie mu pozostałych kosztów budowy i dlatego wymagała uzasadnienia w zaskarżonym orzeczeniu, które umożliwiałoby płatnikowi należytą obronę w postępowaniu kasacyjnym....

Zjawisko ulg podatkowych nie jest rzadkie, przeciwnie integralnie wiąże się z całym problemem podatkowym. W danym wypadku mamy do czynienia już nie z ulgami pojedynczymi ale z całym rozwiniętym ich systemem, przez judykaturę rozprzestrzenionym, przez normy Ministra Skarbu wyprzedzającym nawet same ustawy. Jak to kompletnie, chronologicznie i systematycznie uwidocznia Ignacy Weinfeld (OPA 1511/36), problemat ulg podatkowych dla nowych budynków rozwijał się bez jednolitego planu, inicjowany częściowo przez Ministerstwo Skarbu, częściowo kiedyś przez Ministerstwo Robót Publ. Ważniejszą rzeczą było planowanie rozbudowy, zagadnieniem podatkowym posługiwano się jako narzędziem wtórnym co do samodzielnej wartości, wybitnym jako zachęta do budowania. Stąd i przepisów prawnych dość dużo, z różnych lat pochodzących, stąd niedostatki kodyfikacyjne, przeoczenia niektórych problemów, nierówności i niedociągnięcia. Nie mam zamiaru poruszania rzeczy od strony perspektyw budowlanych. Wydaje się bezsporne, iż hojność przywilejów podatkowych zrobiła i robi swoje w granicach polskich możliwości kapitałowych, gdy chodzi o wzmożenie budowlanego ruchu. Nastawienie na ten sam tor publicznych procesów kredytowych uzupełniało i uzupełnia szczodrobliwość podatkową. Wiadomo też, jak dezorganizacyjnie w dziedzinie prawnego i ekonomicznego usytuowania starych i nowych domów podziałał kompleks tych zabiegów prawnych. Dziś wszyscy, którzy dążą do wytworzenia pewnych równomierności prawno-gospodarczych w tej dziedzinie, z wielkim trudem szukają środków hamujących ten rozmach żywiołowy w kopaniu głębokich rowów w stosunkach stopy procentowej dóbr materialnych lokowanych w domach. Inne możliwości kredytowe dla jednej i drugiej kategorii, inne możliwości prawne, inne możliwości podatkowe.

Zajmijmy się w paru słowach ostatnimi i to tylko w dziedzinie podatku dochodowego. Podatek dochodowy jest u nas raczej fiskalnie pomyślany, raczej w kierunku doraźnych a nie trwałych korzyści dla Skarbu. Ma wysoką stopę progresyjną, ma — szczególnie po ostatnim zrównaniu minimum egzystencji w obydwu działach — niski punkt wyjściowy (1500 zł). Ta różnica minimum, dopiero stosunkowo niedawno wyrównana, dowodziła silniej od innych środków, iż nasz podatek dochodowy jest raczej środkiem fiskalnym, w tym swoim gospodarczo nieco ujemnym dźwięku, aniżeli przejawem umiarkowanego udziału Skarbu w procesach dochodowych z trwałą zasadą ułatwiania wzmagania się fali kapitalizacyjnej, oszczędnościowej. Wiadomo dalej, iż judykatura NTA po tej też drodze w ogólnym przekroju zdąża. Skoro znajduje w kautelach prawnych ustawodawstwa zamierzenia ścieśniające, fiskalizujące, nic dziwnego, iż liczy się z tym duchem prawa, którego przecież jest stróżem, szczegółowym interpretatorem i normodawcą. Jeszcze do ustawodawstwa nie dotarł należycie kierunek kształtujący perspektywy podatkowe na

fali dłuższej, jeszcze ciągle obecny jest duch doraźnej pracy i doraźnych wyników. Ułatwia ten stan rzeczy przeświadczenie o niecierpliwości potrzeb skarbowych, czyli w pewnej mierze kalkulacja dojutrkowania. Na ten ogólny obraz surowości skarbowej w dziedzinie naszego systemu podatku dochodowego pada od kilkunastu lat cień niewyczerpanej wprost łagodności i wyrozumiałości, w postaci hojnej fali budowlanych ulg podatkowych. Trudno określić to inaczej jak dezorganizacją instytucji podatku dochodowego. I nie chodzi tu o pewną czystość samych konstrukcji podatkowych, bo to ma znaczenie raczej estetyki prawnej, ale o przekopy i przegrody między wygodnymi przywilejami a niewygodą wymogów nieuprzywilejowanego prawa. Najpierw źródło podatkowe zwolnione jest jako przedmiot i przedmiotowo, dawniej na lat 10, teraz na lat 15. Powiem od razu, że w zakresie podatku dochodowego, jeśli mają być ulgi — a winny mieć miejsce, lecz ulgi rozsądne co do miary — na tym należało poprzestać, tym bardziej, że istnieją ulgi co do innych podatków i opłat. To powinno stanowczo wystarczyć. Tymczasem prawo idzie daleko naprzód. Potrąca się koszty budowy od dochodu tak w I jak i w II Dziale. Ustawa z r. 1933 robi pewne w tej mierze ograniczenia. Ponieważ ustawodawca był hojny, orzecznictwo NTA musiało uwzględnić intencję ustawowego prawa. Dochodzi do tego, iż właściciel domu zakłada instalację centralnego ogrzewania, instalację wodociągową i gazową, wykonuje kanalizację domową, układa posadzkę parkietową, przerabia sień, dobudowuje tylko jeden pokój mieszkalny w oficynie i z tych tytułów domaga się ulg w całej ich rozciągłości w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli. Koszt tego jednego pokoju uznaje NTA za potrącalny z ogólnego dochodu, resztę nieprawdopodobnego roszczenia oczywiście odrzuca. Słuszna jest z tej okazji uwaga Stanisława Głąbińskiego, iż „przywileje, będące odchyleniem od ogólnych postanowień prawnych, nie dopuszczają interpretacji rozszerzającej“ (OPA 1733/37). Jest to zasada, która dla NTA stanowi i stanowić będzie próbę pogodzenia hojności prawa o przywilejach budowlanych, hojności o pewnej już intencji częściowego wycofywania się, widocznej w ustawie z 24 marca 1933, z rygoryzmem fiskalnym prawa o podatku dochodowym i konstrukcją jednolitości tegoż prawa. Sądzę, że dotyczy to także zagadnień proceduralnych, których refleks znajduje się w glosowanym orzeczeniu.

Ignacy Czuma

2079.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Prawo potrącenia sum zużytych na budowę a śmierć osoby, która dom wybudowała.

Prawo potrącenia z podlegającego podatkowi dochodowemu ogólnego dochodu osoby, która wybudowała dom mieszkalny, sum zużytych na budowę (art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust.) nie gaśnie skutkiem śmierci tej osoby. (Teza).

Wyrok NTA z 17 grudnia 1937 l. rej. 3286/36 w sprawie Anny de Rosset

przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu wzniesienia nowej budowli.

Anna de Rosset wniosła, jako spadkobierczyni zmarłego 7 lipca 1933 Aleksandra de Rosset, 31 grudnia 1934 do 7 Urzędu Skarbowego w Warszawie podanie, w którym — powołując się na art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., na art. 15 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. oraz na § 18 ust. 1 i 3 rozporządzenia wykon. z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. i zaznaczając, że ogólny koszt nowowybudowanego w 1932 r. domu wynosił 99.000 zł, z której to sumy na zmarłego jej męża przypada 49.500 zł — prosiła a) o potrącenie tej sumy z uposażenia służbowego jej męża pobranego w 1932 i 1933 r. i zarachowanie powstałej wskutek tego potrącenia nadwyżki w uiszczonym od tego uposażenia podatku według Działu II ustawy o podatku dochodowym na zaległy po jej śp. mężu podatek dochodowy za lata 1932 i 1933 wymierzony według Działu I ustawy lub b) o przyznanie prawa potrącenia sumy 49.500 zł z podlegającego podatkowi dochodowemu według Działu I ustawy dochodu jej zmarłego męża za lata podatkowe 1932, 1933 i 1934. Zarazem prosiła o przyznanie ulg dotyczących daniny majątkowej.

Urząd Skarbowy nie uwzględnił tej prośby, a Izba Skarbowa zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego od tej decyzji odwołania, zaznaczając, iż zarzut odwołania, że odwoławczyni, jako spadkobierczyni śp. Aleksandra de Rosset, jest tym samym podmiotem praw i obowiązków co jej zmarły mąż, nie jest trafny, a to z uwagi, że art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. nie przewiduje ciągłości podmiotowej jak również przejścia ulg na spadkobierców, lecz przeciwnie stanowi, że prawo potrącenia z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, sum zużytych na budowę przysługuje jedynie tylko osobom, które dom wybudowały, wobec czego skoro część domu, w stosunku do której odwoławczyni prosi o przyznanie ulg, wybudował śp. Aleksander de Rosset, powyższa ulga spadkobiercom jego udzielona być nie może.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi Anny de Rosset do NTA, w której skarżąca zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Z akt sprawy wynika, że skarżącej chodziło o zrealizowanie prawa do ulg podatkowych, jakie przysługiwało jej śp. mężowi, w odniesieniu do dochodu przez niego osiągniętego i w odniesieniu do podatków z tego tytułu przez niego już zapłaconych lub od niego jeszcze należnych. Było zatem obowiązkiem władzy rozpoznać, czy i w jakich granicach ulgi te przysługiwały zmarłemu podatnikowi, charakter bowiem osobisty tych ulg

nie może być interpretowany w ten sposób, by prawo do ich uzyskania gasło z chwilą śmierci uprawnionego. Skoro bowiem — jak to NTA w wyroku z 26 czerwca 1935 l. rej. 105/32 (Zb. wyr. nr 1133 S)[1] uzasadnił, przez śmierć podatnika nie gaśnie jego obowiązek podatkowy w odniesieniu do dochodów uzyskanych przez niego za życia, przeto tym samym muszą do ustalenia rozmiaru tego jego obowiązku podatkowego mieć zastosowanie wszelkie obowiązujące w tym względzie przepisy, a między innymi także przepisy dotyczące ulg podatkowych dla nowowznoszonych budowli. Okoliczność zatem, że postępowanie o przyznanie ulg zostało wdrożone dopiero po śmierci podatnika na podanie spadkobiercy, nie ma sama przez się dla oceny prawa do ulg żadnego znaczenia.

W tym stanie rzeczy, gdy władza pozwana wychodząc z odmiennych założeń prawnych nie rozpoznała należycie zarzutów odwołania, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania.

2080.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Ulgi w podatku dochodowym od uposażeń — sposób obliczenia.

Przepis § 11 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. nie uzasadnia obliczenia podatku dochodowego od uposażeń, należnego po potrąceniu dochodu zużytego na koszty nowej budowy, drogą stosowania skali art. 111 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) inaczej, niż to nakazują ust. 2 i 3 tego artykułu.

Wyrok NTA z 20 października 1937 l. rej. 5451/35 i 1065/36 w sprawie dra Władysława Wróblewskiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym od uposażeń.

Przedmiotem sporu jest sposób obliczenia zwrotu podatku dochodowego z Działu II na zasadzie § 11 rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. o ulgach dla nowowznoszonych budowli. Władza pozwana stoi na stanowisku, że wobec brzmienia p. 4 tego przepisu dla ustalenia wysokości zwrotu należy obliczyć podatek dochodowy wedle skali art. 111 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) od całego dochodu, opodatkowanego wedle Działu II pozostałego po potrąceniu

[1] OPA 1346/36.

sum zużytych na nową budowlę, skarżący zaś podnosi, że obliczenie takie nie może być dokonane w ten sposób, by pozbawić płatnika, który otrzymał dochód z Działu II tak we formie wynagrodzenia periodycznego, jak i wynagrodzeń jednorazowych, praw wynikających z ustępów 2 i 3 art. 111 ustawy.

NTA uznał stanowisko skarżącego za słuszne.

Przepis art. 111 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 411/25 Dz. Ust. nakazywał obliczenie podatku od wynagrodzeń jednorazowych wedle stopy skali tego artykułu, przypadającej na sumę wynagrodzenia jednorazowego i obliczonego w stosunku rocznym ostatniego periodycznego wynagrodzenia — zaś ust. 2 tegoż artykułu nakazywał obliczenie podatku od wynagrodzeń periodycznych wedle stopy skali, przypadającej na sumę tych wynagrodzeń w stosunku rocznym. Przepisy te więc normowały sposób zastosowania skali do różnych typów wynagrodzeń, podpadających pod przepisy Działu II ustawy, i dzięki ich brzmieniu płatnicy, pobierający wynagrodzenie tak we formie wynagrodzenia periodycznego, jak i wynagrodzeń jednorazowych, mieli prawo do korzystniejszego stosowania do ich opodatkowania skali art. 111 niż podatnicy pobierający tylko wynagrodzenie periodyczne. Skoro zaś ustawa o podatku dochodowym prawo takie nadała, nie mogło ono zostać anulowane przepisem wykonawczym do ustawy o ulgach dla nowowznoszonych budowli, jakim jest powołany na wstępie § 11 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1934. Interpretacja więc tego przepisu wykonawczego nie może iść w kierunku sprzecznym z ustawą o podatku dochodowym i nie można z powołaniem się na ten przepis obliczyć podatku dochodowego od uposażeń, należnego od dochodu pozostałego po potrąceniu kosztów nowej budowy, drogą stosowania skali art. 111 ustawy inaczej, niż to nakazują ustępy 2 i 3 tegoż artykułu.

Skoro więc władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń, wadliwie obliczyła zwrot podatku, uchylił NTA orzeczenie z 11 stycznia 1936 z powodu wadliwego postępowania....

2081.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót adwokata — po zlikwidowaniu kancelarii,[1] z poprzednich czynności.

Wpływy byłego adwokata, płynące po zlikwidowaniu kancelarii

[1] Por. OPA 76/32, 1592/36, 1666/37.

z poprzednich czynności zawodowych, stanowią zarobek brutto w myśl art. 5 p. 10 ustawy o podatku przemysłowym, o ile są związane z likwidacją kancelarii. (Teza).

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 5980/35 w sprawie Alfonsa Gracza przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Alfons Gracz zaskarżył do NTA orzeczenie Komisji Odwoławczej w Grudziądzu z 7 października 1935 w sprawie wymiaru podatku od obrotu za r. 1934 z adwokatury. Skarżący kwestionuje swój obowiązek podatkowy, a to z uwagi, iż w roku podatkowym nie wykonywał zajęcia zawodowego adwokackiego, wobec czego nie ma ustawowego obowiązku płacenia podatku obrotowego od wpływów zaległych z adwokatury. Poza tym powołuje się skarżący na okólnik Ministerstwa Skarbu z 10 kwietnia 1928 L. D. V. 4008/1, według którego do zarobku brutto przy wolnych zajęciach zawodowych należy także należne a nieotrzymane wynagrodzenie, które wolno tylko wówczas potrącać, gdy płatnika opodatkowuje się na podstawie wiarogodnych zapisków z roku na rok. Wedle twierdzeń skargi, tego potrącenia u skarżącego nie dokonywano w latach poprzednich, zatem opodatkowano także należne a niepobrane wynagrodzenie.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący w odwołaniu wyraźnie przyznaje, iż jego następca w kancelarii adwokackiej odstawia mu zaległości honorariów zarobionych przez niego w czasie, kiedy jeszcze był adwokatem, uważa jednak za jedynie istotny moment uznania odnośnych wpływów za obrót podatkowy fakt wykonywania adwokatury w danym roku podatkowym.

Stanowiska tego nie mógł jednak NTA uznać za trafne. Dla kwalifikacji prawnej obrotu podatkowego miarodajne są przepisy, zawarte w art. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., a w szczególności o ile chodzi o obrót wolnych zajęć zawodowych p. 10 tegoż art. 5, według którego za obrót podatkowy uznaje ustawa zarobek brutto. Z konstrukcji zaś podatku przemysłowego, pobieranego w postaci podatku od obrotu, a zresztą z wyraźnego określenia obrotu w poszczególnych punktach art. 5 wynika, iż podatek ten ciąży na odnośnych przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych, względnie zajęciach i wolnych zawodach, tak, iż osoba prowadząca dane przedsiębiorstwo względnie wykonująca zajęcie lub zawód wolny ma właściwie drugorzędne znaczenie. Wobec tego istotne znaczenie dla opodatkowania ma przede wszystkim związek uzyskanego wpływu czy też zarobku brutto z działalnością przedsiębiorstwa, czy też z zawodem lub zajęciem, i to także wówczas, gdy dotyczące wpływy stanowią w istocie rzeczy już tylko rezultat rozwikłania

względnie zlikwidowania czynności przedsiębiorstwa lub zawodu czy też zajęcia, co już ze swej natury wymaga pewnego okresu czasu, wykraczającego poza termin, w którym dalsze wykonywanie przedsiębiorstwa, zajęcia czy czynności zawodowych zostało zaniechane.

Wobec powyższego zarzut skargi braku obowiązku podatkowego upaść musi jako chybiony.

Również uznał NTA za nieuzasadniony dalszy zarzut skargi, oparty na okólniku Ministerstwa Skarbu z 10 kwietnia 1928 L. D. V. 4008/1.

Pomijając bowiem wzgląd, iż postanowienia okólnika Ministerstwa Skarbu nie mogłyby stwarzać odmiennej od ustawy kwalifikacji obrotu, stwierdzić należy, iż z cyt. okólnika bynajmniej nie wynika, aby w wolnych zajęciach, nie prowadzących szczegółowych zapisków, miały być opodatkowane w każdym roku podatkowym także wszystkie należne a niepobrane wynagrodzenia. Okólnik zezwala jedynie na eliminowanie z obrotu podatkowego należnych a niepobranych wynagrodzeń u płatników prowadzących wiarogodne zapiski, z czego nie da się jednak wyprowadzić zasady, iż dla płatników, nie prowadzących zapisków wiarogodnych, w każdym roku opodatkowane zostają wszystkie wynagrodzenia tak pobrane, jak i należne.

W rozważanym wypadku skarżący żadnych konkretnych danych, wskazujących na opodatkowanie spornych deserwitów w latach poprzednich, władzom nie przedstawił. Z urzędowej zaś notatki, zamieszczonej na arkuszu wymiarowym, wynika, iż deserwity należne a niepobrane nie zostały opodatkowane w r. 1933.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2082.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe — istota, świadectwo przemysłowe[1].

Trudnienie się osobiście, stale i zawodowo pośrednictwem handlowym stanowi zajęcie przemysłowe, wymagające w myśl art. 10 ustawy o podatku przemysłowym nabycia świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 października 1937 3 K. 972/37.

Kasacja oskarżonego zarzuca dowolną interpretację przepisów usta-

[1] Por. OPA 215/33, 1049/35, 1672/37, 2035/37, 2083/38.

wy o podatku przemysłowym przy ustaleniu, że zajmował się pośrednictwem handlowym, mimo że występując w imieniu osób trzecich, nie działał na ich rachunek, jak również brak uzasadnienia, dlaczego Sąd uznał, że oskarżony miał obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego III kat. handl.

W myśl art. 10 ustawy o podatku przemysłowym świadectwa przemysłowe winny być wykupione dla każdego zajęcia przemysłowego, w zał. do art. 23 tejże ustawy wymienionego, na zasadzie zaś części III lit. D tego załącznika podatkowi przemysłowemu podlegają wszelkiego rodzaju pośrednicy handlowi. W związku z tym trudnienie się osobiście, stale i zawodowo pośrednictwem handlowym stanowi zajęcie przemysłowe, wymagające nabycia świadectwa przemysłowego.

Kasacja przyjmuje ustalenia Sądu Okręgowego, że oskarżony zwracał się do zagranicznych firm z ofertami sprzedaży węgorzy i że na skutek tych ofert rybacy w Jastarni sprzedawali węgorze eksporterom zagranicznym. Odmawiając jednak słuszności ustaleniu, że oskarżony zajmował się w ten sposób pośrednictwem handlowym bez świadectwa przemysłowego, kasacja twierdzi, że zgodnie z przepisem art. 5 ustawy o podatku przemysłowym za pośrednictwo handlowe uważa się działanie przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych w imieniu i na rachunek osób trzecich, a tym warunkom nie odpowiada zajęcie oskarżonego, gdyż nie działał na rachunek kupców zagranicznych. Z tychże wywodów kasacji jednak nie wynika, aby oskarżony uskuteczniał to pośrednictwo między firmami zagranicznymi i rybakami na własny rachunek, według ustaleń natomiast wyroku oskarżony pobierał za stałe pośredniczenie od rybaków prowizję w wysokości 3 zł od 50 kg, co w zupełności uzasadnia zaliczenie tego zajęcia przemysłowego do kategorii, przewidzianej w cz. III lit. D kat. II lit. b) zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Zarzut nieuzasadnienia, dlaczego Sąd uznał, że oskarżony obowiązany był wykupić świadectwo przemysłowe III kat. handl., polega na nieporozumieniu. Sąd Okręgowy zgodnie z orzeczeniem karnym uznał, że oskarżony miał obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego „II-b-3“, co odpowiada przy ściślejszym oznaczeniu lit. b) p. 3 kat. II lit. D cz. III zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. A zatem Sąd Okręgowy uznawszy oskarżonego winnym niewykupienia świadectwa przemysłowego za okres czasu od 1 lipca 1934 do 31 grudnia 1936 i skazawszy go na karę grzywny w wysokości 75 zł, nie dopuścił się obrazy art. 516 lit. d) k. p. k., wymierzył bowiem oskarżonemu karę grzywny w najniższym wymiarze w ramach ustawowych.

Z przytoczonych względów kasacja jako bezpodstawna ulega oddaleniu.

2083.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe — istota, świadectwo przemysłowe[1]. — Akwizycja ogłoszeń do wydawnictw periodycznych.

1. Trudniący się akwizycją ogłoszeń do wydawnictw periodycznych, od których otrzymuje rabat, jest pośrednikiem handlowym.

2. Posiadanie przez pośrednika handlowego, dokonywającego czynności zawodowych w swym prywatnym mieszkaniu, telefonu i maszyny do pisania, samo przez się nie wystarcza do uznania jego prywatnego mieszkania za biuro pośrednictwa handlowego, jeżeli nie będzie przy tym ustalone, że na tej maszynie pracowała najemna siła pomocnicza.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 1 czerwca 1937 1 K. 450/37.

Oskarżony zarzuca w kasacji, że działalność oskarżonego jako akwizytora ogłoszeń w czasopismach nie podpada pod przepis cz. II A. VI. taryfy, lecz jest osobistym zajęciem przemysłowym, nie podlegającym podatkowi przemysłowemu, gdyż taryfa nie przewiduje opodatkowania zajęcia akwizytora. Ponadto oskarżony nie posiadał zorganizowanego biura (lokalu, szyldu, personelu), a czynności te wykonywał w prywatnym mieszkaniu, a więc nie mógł być uznany za prowadzącego biuro pośrednictwa handlowego.

Sąd ustalił w wyroku, że oskarżony trudnił się akwizycją ogłoszeń do wydawnictw periodycznych, od których otrzymywał umówiony rabat. Istotą tego zajęcia było wyszukanie klientów i skłonienie do umieszczenia ogłoszenia w poszczególnych wydawnictwach oraz przekazanie ogłoszenia wskazanemu wydawnictwu.

Oskarżony czynności swoje załatwiał w swoim mieszkaniu, w którym znajdowała się maszyna do pisania i telefon. Na tej podstawie uznał Sąd, iż oskarżony prowadził biuro przedsiębiorstwa handlowego, wskazane w przepisie cz. II A. VI. kategoria druga p. 4 taryfy.

Pogląd Sądu, że akwizytor jest pośrednikiem handlowym, jest słuszny. Czynności oskarżonego polegały na zarobkowym przygotowaniu transakcji, polegających na zamówieniu przez osoby trzecie w pewnych wydawnictwach i przyjęciu przez te wydawnictwa ogłoszenia np. reklamowego, były więc wykonywane dla innych, komunikując za sobą dwóch kontrahentów, a zatem wykonywane były w cudzym imieniu i na cudzy

---

[1] Por. OPA 2082/38.

rachunek. Taką działalność SN uznał za pośrednictwo handlowe (Zb. orz. 14/37[1]). A przy tym należy pamiętać, że według przepisów ustawy o podatku przemysłowym, opodatkowaniu ulegają wszelkiego rodzaju pośrednicy.

Oskarżony czynności swych dokonywał sam, bez pomocy zapasowych sił, w swoim prywatnym mieszkaniu. Posiadanie maszyny do pisania i telefonu samo przez się nie wystarcza do uznania prywatnego mieszkania za biuro, jeżeli nie będzie przy tym ustalone, że na tej maszynie pracowała najemna siła pomocnicza. Wobec tego Sąd Okręgowy istotnie nie miał podstaw prawnych do uznania oskarżonego winnym prowadzenia przedsiębiorstwa handlowego w postaci biura pośrednictwa, przewidzianego w rozdz. I cz. II lit. A zał. do art. 23 ustawy.

Z tych względów zaskarżony wyrok ulega uchyleniu.

2084.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż wódek — kategoria świadectwa przemysłowego.

Punkt „k" kategorii drugiej rozdz. I lit. A cz. II zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym ma na względzie nie drobną sprzedaż wódki w ogóle, lecz sprzedaż wódek, których gatunek podpada pod pojęcie wyszukanego towaru gastronomicznego. (Zasada prawna).

Postanowienie Izby Karnej SN w składzie 7 sędziów z 20 listopada 1937
3 K. 540/37.

Poruszone zagadnienie SN już rozważał w orzeczeniu z 24 listopada 1932 (Zb. orz. nr 20/33[2]) i uznał, że drobna sprzedaż wódek „w najszerszym określeniu tego znaczenia" podpada pod przepis p. „k" i wymaga nabycia świadectwa przemysłowego II kat. Wniosek ten SN oparł na tezie, że „określenie „sprzedaż artykułów produkcji wytworniejszej" nie odnosi się do przedmiotów w taryfie już wymienionych, lecz ma służyć jako sprawdzian do badania tej cechy w przypadku sprzedaży innych w taryfie nie wymienionych artykułów". Skoro zatem w p. „k" wymieniono artykuł „wódki", to sprzedaż tego artykułu wymaga nabycia świadectwa przemysłowego II kat. SN pominął atoli, że w p. „k" wymienione są „arty-

---

[1] OPA 1672/37.

[2] OPA 225/33.

kuły" nazywane przez ustawę „wyszukanymi", p. „k" bowiem kończy się zdaniem: „i t. p. wyszukanych towarów gastronomicznych". Zgodnie zatem z przytoczoną tezą nie ma potrzeby ustalać, że wódka podpadająca pod pojęcie wyszukanego towaru gastronomicznego, jako wymieniona w taryfie, podpada pod pojęcie towaru posiadającego cechę produkcji wytworniejszej. Natomiast wątpliwa jest kwestia, czy można uważać za wymienioną w taryfie wódkę nie podpadającą pod pojęcie towaru wyszukanego i przeto wniosek SN, że „sprzedaż wódek" w najszerszym określeniu tego znaczenia podpada pod p. „k" nie wpływa z rzeczonej tezy i jest raczej z nią sprzeczny.

W ust. 2 kategorii drugiej ustawa, wyliczając w p. „a" — „k" towary uważane a priori za posiadające cechy produkcji wytworniejszej, umieszcza przy nazwie niektórych towarów przymiotniki: „wykwintny", „wytworny", „strojny", „wyszukany", „z cienkich materiałów" itp., podkreślając tym sposobem, że „artykuł" podpada pod pojęcie towaru posiadającego cechy produkcji wytworniejszej tylko w przypadku, gdy jest „wykwintny", „strojny" itp. A więc przedmioty jak np. kamienie szlachetne, wyroby z kości słoniowej lub bursztynu, brązy, majoliki, kryształy itp. a priori są uważane za towary posiadające cechy produkcji wytworniejszej bez względu na wykwintność ich wyrobu, natomiast np. obuwie, chociażby było giemzowe, zamszowe, lakierowane lub z tkanin, podpadnie pod pojęcie rzeczonego towaru jedynie w przypadku, gdy będzie ponadto wykwintne, gdyż przymiotnik ten jest wymieniony przy nazwie obuwia. Zgodnie z tym SN w składzie 7 sędziów (Zb. orz. 1932 nr 6) wyjaśnił, że obuwie nie mające cechy wykwintności, chociaż zrobione z giemzy, zamszu lub skóry lakierowanej, może być przedmiotem sprzedaży zakładów III lub IV kategorii. Na tymże stanowisku stoi orzeczenie SN z 2 października 1933 (orz. nr 220/33)[1], uznając, że sprzedaż kilimów, co do których ustawa nie wymaga ustalenia cechy wykwintności, zawsze podpada pod kategorię drugą.

Punkt „k" kategorii drugiej, jak już wspomniano, kończy się zdaniem: „i t. p. wyszukanych towarów gastronomicznych". Wykładnia gramatyczna tego punktu, z uwagi że nazwy poszczególnych towarów oddzielone są od siebie jedynie przecinkami, pozwala twierdzić, że określenie „wyszukany towar gastronomiczny" odnosi się do wszystkich wymienionych tam towarów, a więc i do „wódek". Tylko zatem sprzedaż drobna „wódek wyszukanych" wymaga nabycia świadectwa przemysłowego II kat., a nie w ogóle wódki. Gdyby ustawodawca chciał do kategorii tej zaliczyć wódki „w najszerszym określeniu tego znaczenia", to by postanowił, że w ogóle sprzedaż wódki, chociażby drobna, wymaga nabycia świadectwa

---

[1] OPA 564/34.

przemysłowego II kat. Jakiego gatunku wódka podpada pod pojęcie towaru wyszukanego, jest kwestią faktu, rozstrzyganą przez sąd wyrokujący i w tej mierze można tylko powtórzyć wyjaśnienie SN w składzie 7 sędziów (Zb. orz. 1932 nr 6), że wyszukaność jak i wykwintność zależy od materiałów, wyrobu, składników, ceny itp. Podstawą wyższego opodatkowania drobnej sprzedaży niektórych przedmiotów jest domniemanie większej rentowności tej sprzedaży. Oczywiste jest, że sprzedaż wódek droższych, wyższych gatunków daje większy zysk, a więc i może być wyżej opodatkowana, i ta okoliczność daje podstawę do wyższego opodatkowania sprzedaży wyszukanych gatunków wódki, a nie każdej wódki w ogóle jako rodzaju towaru.

2085.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy — świadectwo przemysłowe[1].

Określenie: „w obrębie" miejscowości, użyte w p. 3 ust. 2 kategorii czwartej rozdz. II cz. II lit. A taryfy, ma to samo znaczenie co „w granicach".

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 21 września 1937 3 K. 903/37.

... Podział przedsiębiorstw na kategorie jest oparty na zewnętrznych cechach przedsiębiorstwa, przy czym w szczególności, jeżeli chodzi o przedsiębiorstwo skupu zawodowego, wysokość kategorii określa się z mocy wyraźnego przepisu nie tylko sumą skupu, lecz również ilością utrzymywanych przez przedsiębiorstwo składów. Gdy przeto w tym wypadku za podstawę kwalifikacji przedsiębiorstwa należy brać pod uwagę oba czynniki: i wysokość skupu i ilość składów, to Sąd nie dopuścił się uchybienia, lecz postąpił zgodnie z ustawą o podatku przemysłowym, rozważając sprawę również z punktu widzenia ilości utrzymywanych przez oskarżonego składów.

Zarzut błędnej wykładni ustawy jest bezpodstawny, bowiem z zestawienia przepisów p. 2 i 3 ustępu 2 kategorii czwartej rozdz. II cz. II lit. A taryfy wynika, iż zwrot „w obrębie" ma to samo znaczenie co w granicach i jest tylko pleonazmem, gdyby zaś ustawa miała na myśli w p. 3 cyt.

---

[1] Por. OPA 185/33, 844/34, 1857/37, 2086/38.

przepisu uwzględnić również sąsiadujące miejscowości, zawierałaby postanowienie analogiczne do zawartego w p. 2 tegoż przepisu; skoro postanowienie takie w p. 3 nie zostało powtórzone należy uznać, że celowo zostało opuszczone.

2086.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy — świadectwo przemysłowe[1]. — Pojęcie oddzielnego składu przy skupie bydła.

Oddawanie skupowanego bydła przed jego odprzedażą do różnych majątków celem dokarmienia wypełnia pojęcie utrzymywania oddzielnych składów w rozumieniu ust. 2 kategorii czwartej rozdz. II cz. II lit. A taryfy.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 25 lipca 1937 3 K. 666/37.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) niesłuszne skazanie oskarżonego z art. 178 Ordynacji Podatkowej przez uznanie, że obowiązkiem oskarżonego było wykupić świadectwo przemysłowe II kat. handl. zamiast III, które to uznanie było oparte na wykładni niewłaściwej art. 22 ustawy o podatku przemysłowym co do pojęcia składu, albowiem oddanie bydła na dokarmienie nie może być uważane za utrzymywanie bydła na składzie, ileże dokarmienie bydła nie należy do funkcji skupu, aby zaś uznać, że oskarżony utrzymywał składy, trzeba było stwierdzić, że były one jego własnością lub że były przez niego dzierżawione, tymczasem składy stanowiły własność klientów oskarżonego i zawarta z nimi przez oskarżonego umowa o dokarmienie bydła nie może być uważana za umowę o przechowywanie, przesuszanie, sortowanie lub brakowanie towaru, dlatego też okoliczność, że oskarżony po zakupieniu bydła dokarmiał je i trzymał na sprzedaż, nie może stanowić przestępstwa, ponadto oskarżony nie miał zamiaru pokrzywdzenia Skarbu Państwa, bo nie wiedział o obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego i ofiarował zapłatę za świadectwo przemysłowe III kat., zanim spisano protokół karny, 2) odrzucenie przez Sąd Okręgowy zaofiarowanego przez oskarżonego dowodu ze świadka Zofii G. i ograniczenie przez to praw obrony oskarżonego.

Kasacja nie jest zasadna.

Cechami zewnętrznymi dla określenia wysokości świadectwa przemysłowego dla przedsiębiorstwa skupu zawodowego jest ustalona roczna

[1] Por. OPA 2085/38.

suma skupu tj. suma wydana przez oskarżonego na skup bydła w ciągu roku podatkowego oraz liczba oddzielnych składów, przy czym przedsiębiorca skupu, posiadający świadectwo III kat., ma prawo utrzymywać 2 składy, utrzymywanie zaś więcej niż 2 składów uzasadnia konieczność zaliczenia przedsiębiorstwa do wyższej kategorii, ponieważ większa ilość składów świadczy o większych rozmiarach przedsiębiorstwa.

Przez skład ustawa o podatku przemysłowym rozumie pomieszczenie zamknięte lub otwarte, służące do przechowywania, przesuszania, sortowania, brakowania itd. towarów.

W danej sprawie przedmiotem przedsiębiorstwa skupu zawodowego, prowadzonego przez oskarżonego, było bydło i według ustaleń zaskarżonego wyroku, oskarżony skupując bydło w Poznaniu, oddawał następnie zakupione bydło do przechowywania celem jego dokarmienia do 3 różnych majątków leżących w powiecie śremskim i średzkim i w ten sposób przed odprzedażą tego bydła oskarżony bydło to przechowywał w 3 oddzielnych pomieszczeniach, które to pomieszczenia Sąd wyrokujący słusznie uznał za oddzielne składy w rozumieniu art. 22 ustawy o podatku przemysłowym. Nie jest również trafny zarzut, że, stwierdzając, iż oskarżony utrzymywał składy, należało wykazać, że składy te znajdowały się w wyłącznym władaniu oskarżonego i stanowiły jego własność. Do takiej wykładni tego przepisu brak jest wszelkiej podstawy w ustawie, skoro właśnie ustawa utożsamia skład z pojęciem otwartego lub zamkniętego pomieszczenia, jako pomocniczego pomieszczenia dla przechowywania towarów, a ustalone w wyroku przechowywanie przez oskarżonego w majątkach bydła, celem jego odkarmienia, podobnie jak przesuszanie czy oczyszczanie towaru itp. są czynnościami, wypływającymi ze składowania, albowiem jak np. oczyszczanie czy przesuszanie towaru, tak samo i dożywianie zwierząt było tu tylko czynnością przygotowawczą dla korzystniejszej odprzedaży, która jest częścią składową skupu.

Zaniedbania swego w niewykupieniu świadectwa przemysłowego oskarżony nie może usprawiedliwiać błędem co do prawa, ponieważ oskarżony jako kupiec z tytułu swego zawodu obowiązany jest znać dotyczące jego zawodu przepisy ustawy i wykupić wymagane przez ustawę dla jego przedsiębiorstwa świadectwo w terminie zakreślonym w ustawie, tj. przed rozpoczęciem działalności przedsiębiorstwa. Skoro więc oskarżony twierdzi, że świadectwo przemysłowe nabył w dniu spisania protokołu tj. 7 stycznia 1936, to przez to również stwierdza, że czasowo prowadził on swe przedsiębiorstwo bez wykupienia świadectwa przemysłowego, co stanowi przestępstwo i ulega karze przewidzianej w art. 178 O. P. Wreszcie zarzut odrzucenia przez Sąd zgłoszonego wniosku dowodowego oskarżonego nie ulega rozpoznaniu w myśl art. 511 lit. a) k. p. k., ograniczającego zakres zarzutów kasacyjnych w sprawie niniejszej.

Ustawa o podatku przemysłowym, nakładając w art. 22 ust. 1 obowiązek nabycia karty rejestracyjnej na oddzielny skład, należący do przedsiębiorstwa, nie określa bliżej tej przynależności. Gdyby nawet stać na stanowisku, że ustawa uważa za przedsiębiorstwo zorganizowaną całość, o jakiej mówi art. 40 § 1 k. h., a nie także działalność gospodarczą, wyrażającą się w pewnym zespole czynności obliczonych na zysk, to wobec tego, że przynależność poszczególnych części przedsiębiorstwa — a więc i przynależność składu — do przedsiębiorstwa jako całości nie jest w żadnej ustawie określona, o przynależności tej decydować będą względy gospodarcze. Wystarczy tedy, aby uznać skład za należący do przedsiębiorstwa, jeśli właściciel przedsiębiorstwa może używać składu w ramach potrzeb przedsiębiorstwa. Czy zaś ta możność wypływa z prawa własności składu, czy z prawa dzierżawy, czy też innego tytułu prywatnoprawnego, to ze stanowiska gospodarczego jest zupełnie obojętne, obojętne jest więc także ze stanowiska ustawy o podatku przemysłowym.

Rozumowanie to jest wystarczające, o ile chodzi o skład według definicji z ust. 2 art. 22 ustawy o podatku przemysłowym, która dostosowana jest do pojęcia towaru jako rzeczy nieżywotnej. W sprawie niniejszej zaś przedmiotem obrotu handlowego jest bydło. Rzecz oczywista, że bydło, jako przedmiot działalności przedsiębiorstwa handlowego, jakim jest skup zawodowy, nie może być poddawane — a przynajmniej z reguły nie jest poddawane — czynnościom, wymienionym w cyt. przepisie, że natomiast wymaga innego zabiegu, o jakim tam nie ma mowy, a mianowicie żywienia. Ta okoliczność nie pozbawia jednak miejsca przechowywania bydła przez kupca, prowadzącego przedsiębiorstwo skupu zawodowego bydła, charakteru składu w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, skoro z natury rzeczy wynika, że bydło wymaga w czasie znajdowania się w rękach kupca żywienia i skoro ustawa nie tylko nie ustanawia żadnego terminu, w jakim bydło skupione ma być sprzedane, ale przeciwnie wyraźnie zezwala (cz. II lit. A rozdz. II kategoria czwarta taryfy) na utrzymywanie składów skupującym bydło. Skład w tym przypadku nie różni się niczym od pomieszczenia, w którym bydło zwyczajnie przebywa, tj. stajni. Jeśli więc prowadzący skup zawodowy przechowuje skupione bydło w cudzej stajni, na mocy umowy zawartej z właścicielem stajni, to stajnia ta nie przestaje być dla niego składem w rozumieniu ustawy, podobnie jak nie zrywa łączności pomieszczenia dla towarów z przedsiębiorstwem, mającym za przedmiot handel tymi towarami, okoliczność, że pomieszczenie to nie należy na prawie własności do właściciela przedsiębiorstwa.

Franciszek Szafran

2087.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem: Pojęcie stosunku służbowego[1]. — Stosunek między adwokatem a klientem[2].

Cechę charakterystyczną stosunku służbowego, o którym mówi art.

[1] Por. OPA 2088/38, 2089/38, 2090/38.
[2] Por. OPA 269/33.

137 p. 9[1] względnie art. 91 p. 1 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust., jest przede wszystkim swoista zależność osobista pracownika od służbodawcy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 30 stycznia 1931 l. rej. 4242/28 w sprawie Ludwika Echausta przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Co się tyczy zarzutu skargi, iż pismo skarżącego do spółki „Radio“ stwierdza odbiór kwoty należnej ze stosunku służbowego, wobec czego winno być wolne od opłaty stemplowej, należy zaznaczyć, iż stosunek skarżącego do firmy „Radio“, polegający, jak widoczne z administracyjnych akt sprawy, na podejmowaniu się dla tej firmy każdorazowo załatwienia spraw spornych przez kancelarię adwokatów dra Prądzyńskiego i L. Echausta za honorarium, płatnym według taryfy za każdą załatwioną sprawę, nie może być uważany za stosunek służbowy, o którym mowa w art. 137 p. 9 (względnie art. 91 p. 1) u. o. s. Stosunek bowiem między adwokatem a klientem, umawiającym się z nim o świadczenia usług, z istoty swej nie przedstawia umowy między służbodawcą a pracownikiem, stwarzającej między kontrahentami stosunek służbowy, a to już choćby z tej przyczyny, iż brak mu swoistej zależności osobistej, jaka jest jedną z charakterystycznych cech takiego stosunku służbowego.

Z przytoczonych wyżej powodów NTA postanowił oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

Glosa Bronisława Hełczyńskiego — przy orzeczeniu OPA 2090/38.

2088.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem: Pojęcie stosunku służbowego[2]. — Stosunek między administratorem domu a właścicielem domu.

Nie każdy stosunek pracodawcy do pracobiorcy uzasadnia istnienie stosunku służbowego, o którym mówi art. 137 p. 9 względnie art. 91 p. 1

[1] Art. 137 u. o. s. został uchylony dekretem z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust. (art. 3 p. 10).

[2] Por. OPA 2087/38, 2089/38, 2090/38.

u. o. s., lecz tylko taki, w którym istnieje zależność osobista pracownika od pracodawcy.

Wyrok NTA z 9 października 1935 l. rej. 5514/33 i 85/34 w sprawie Henryka Wolberga w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Skarga na orzeczenie Izby Skarbowej z 28 października 1933 powołuje się na przepisy art. 137 p. 9 i art. 91 p. 1 u. o. s. i dowodzi, że pokwitowanie, od którego wymierzono opłatę, stwierdza odbiór kwoty, należnej z tytułu stosunku służbowego, i jako takie nie podlega opłacie stemplowej. Spór sprowadza się zatem do zagadnienia, jaki stosunek między dwoma osobami należy uważać w rozumieniu powołanych przepisów u. o. s. za stosunek służbowy. Otóż NTA wypowiedział się już w tym względzie w wyroku z 30 stycznia 1931 l. rej. 4242/28 (Zb. wyr. nr 422 S)[1], ustalając zasadę prawną, że cechą charakterystyczną stosunku służbowego, o którym mówi art. 137 p. 9 względnie art. 91 p. 1 u. o. s., jest przede wszystkim swoista zależność osobista pracownika od służbodawcy. W myśl więc tego wyroku nie każdy stosunek pracodawcy do pracobiorcy uzasadnia istnienie stosunku służbowego, lecz tylko taki, w którym istnieje zależność osobista pracownika od pracodawcy.

Pozwana władza przyjęła w zaskarżonej decyzji, że stosunek właściciela domu do administratora z uwagi na rodzaj pracy i istotę tego stosunku nie zgadza się z pojęciem stosunku służbodawcy do pracownika w rozumieniu p. 1 art. 91 u. o. s., za pracownika bowiem należy uważać osobę, obowiązaną do usług, w takim razie, gdy na mocy umowy podlega stałemu nadzorowi i kierownictwu pracodawcy, który co do każdej poszczególnej czynności ma prawo udzielać pracownikowi wskazówek i żądać zastosowania się do nich. W udzielanych przez pozwaną władzę aktach brak atoli danych faktycznych, które by wyjaśniły charakter stosunku skarżącego jako administratora domu przy ul. Solnej nr 7 do jego właściciela, w szczególności, które by dawały możność sprawdzenia, że stosunek ten nie posiada tych cech, o jakich jest mowa w powołanym wyżej wyroku NTA, że zatem konkluzja władzy, wysnuta w zaskarżonej decyzji, jest trafna.

Gdy tedy w rozpoznawanej sprawie istotne cechy stosunku prawnego, jaki zachodził między skarżącym a właścicielem domu, nie zostały ustalone w trybie prawidłowego postępowania, przeto NTA uznał zaskarżoną decyzję za dotkniętą istotną wadliwością postępowania....

Glosa Bronisława Hełczyńskiego — przy orzeczeniu OPA 2090/38.

---

[1] OPA 2087/38.

2089.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem: Pojęcie stosunku służbowego[1]. — Stosunek między kierownikiem zamiejscowego biura sprzedaży a firmą.

Pismo, stwierdzające umowę o kierownictwo zamiejscowego biura sprzedaży, o cechach umowy ajencyjnej, nie podpada pod zwolnienie, przewidziane w art. 91 p. 1 u. o. s.

Wyrok NTA z 11 grudnia 1935 l. rej. 7870/32 w sprawie firmy: „Herzfeld et Victorius" Sp. Akc. w Grudziądzu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazami płatniczymi z 16 stycznia 1932 i z 23 stycznia 1932 Urząd Skarbowy w Grudziądzu wymierzył firmie „Herzfeld et Victorius" Sp. Akc. w Grudziądzu opłaty stemplowe w kwotach 165,80 zł i 280,40 zł oraz podwyżki w kwotach 4.145 zł i 7.010 zł, od umów z 24 stycznia 1927 oraz z 20 kwietnia 1928, zawartych przez tę firmę z Ignacym Konińskim. Wymiary opłat stemplowych oparł Urząd Skarbowy na przepisie art. 90 ustawy z 1 lipca 1926 o opłatach stemplowych poz. 570 Dz. Ust.

W odwołaniach, wniesionych od powyższych wymiarów opłaty stemplowej, zarzuciła firma, że Koniński był w czasie od 1 stycznia 1927 do 30 października 1931 kierownikiem Biura sprzedaży firmy w Warszawie, a zatem był pracownikiem firmy, a nie przedstawicielem handlowym, wobec czego umowy z nim zawarte nie podpadają pod postanowienia art. 90 u. o. s., lecz na podstawie art. 91 p. 1 u. o. s. są wolne od opłaty stemplowej. Poza tym w odwołaniu od nakazu płatniczego z 16 stycznia 1932 podniosła firma, że fakt wypłaty Konińskiemu wynagrodzenia w stosunku procentowym do wyniku pracy nie odbiera mu charakteru pracownika.

Izba Skarbowa w Grudziądzu zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionych odwołań, uznając wymiary opłat stemplowych za uzasadnione przepisami, powołanymi w nakazach płatniczych, oraz przepisami art. 15, 72—74 i 42 u. o. s. W uzasadnieniu zaznaczyła władza pozwana, że przedmiotowe umowy stwierdzają najem usług w rozumieniu art. 90 u. o. s., a nie są umowami pomiędzy służbodawcą a pracownikiem w rozumieniu art. 91 u. o. s., Koniński bowiem nie pozostaje w zależności służbowej od firmy, gdyż ma prawo w ramach, stworzonych przez umowę,

[1] Por. OPA 2087/38, 2088/38, 2090/38.

działać według swego uznania. Z treści umów wynika, że czynności Konińskiego kwalifikują go jako kupca (ajenta handlowego) w rozumieniu § 1 p. 7 oraz § 84—92 części II kodeksu handlowego z 10 maja 1897. Koniński miał stale powierzone pośredniczenie w interesach firmy, zatem nie można go uważać za pomocnika handlowego w rozumieniu § 59—75 kod. handl. Fakt, iż Konińskiemu powierzono ponadto sprawowanie zwierzchniej władzy nad personelem firmy w Warszawie i dbanie o sprawne działanie Biura sprzedaży firmy w Warszawie, nie zmienia w niczym charakteru zasadniczego umów, gdyż chodzi w danym przypadku o czynności uboczne. Z uwagi na brak zamiaru uchylenia się od opłaty stemplowej władza pozwana zniżyła wymiary podwyżek do 25 zł i do 50 zł....

NTA rozważył co następuje:

Bezsporne jest między stronami, że treść pierwszej umowy, której nie ma w aktach sprawy, jest zgodna z treścią drugiej umowy, dołączonej do akt. Spór między stronami ogranicza się do kwestii, czy przedmiotowe umowy są umowami między służbodawcą a pracownikiem, czy też stwierdzają dojście do skutku innego rodzaju umowy o świadczenie usług. Według treści umów teren działalności Konińskiego został ściśle ograniczony z tym, że z poza tego okręgu Koniński nie mógł przyjmować zamówień dla skarżącej firmy. Na określonym terenie Koniński był obowiązany osobiście odwiedzać klientelę i przyjmować zamówienia według cen i warunków ustalonych przez firmę, dbać o prestiż firmy, informować firmę o potrzebach rynku i zaszłych zmianach, utrzymywać osobiste stosunki z odbiorcami. Od transakcji, dokonanych bezpośrednio przez firmę w danym okręgu, przypadała Konińskiemu również prowizja. Wynagrodzenie Konińskiego zostało unormowane w stosunku procentowym do wyników jego pracy z tym, że zagwarantowane mu zostało minimum 1250 zł miesięcznie. Koniński przyjął na siebie całkowite delcredere za należności z transakcji, zawartych w jego okręgu. Konińskiemu przyznano prawo prowadzenia handlu we własnym zakresie, z wyłączeniem artykułów konkurencyjnych, przyjmowania przedstawicielstw innych firm niekonkurencyjnych za zgodą skarżącej firmy i utrzymywania w składach skarżącej firmy wzorów towarów, stanowiących przedmiot jego handlu osobistego. Wreszcie według treści umowy spory, wynikające z niej, rozstrzyga sąd polubowny. Te wszystkie najistotniejsze postanowienia umowy stwierdzają, że w świetle postanowień niemieckiego kodeksu handlowego Koniński w stosunku do skarżącej firmy nie był ani pomocnikiem handlowym (Handlungsgehilfe), ani też pełnomocnikiem handlowym (Handlungsbevollmächtigte), lecz ajentem (przedstawicielem) handlowym. Gdy zaś istotą stosunku ajenta handlowego jest samoistne zarobkowe pośredniczenie w zawieraniu transakcji handlowych w charakterze kupca, a nie w charakterze pracownika danej firmy — należało uznać, że sporne

dwie umowy nie są umowami pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w rozumieniu art. 91 u. o. s., że zatem władza pozwana przez nieprzyznanie ulgi z art. 91 u. o. s. nie dopuściła się obrazy prawa. Wprawdzie według dosłownego brzmienia umowy Koniński został zaangażowany w charakterze kierownika Biura sprzedaży skarżącej firmy w Warszawie, jednak wobec istotnej treści samej umowy powyższe określenie musi pozostać bez wpływu na stanowisko zajęte wyżej przez NTA tym bardziej, że według p. 6 umowy odpowiedzialność za stan składów skarżącej firmy w Warszawie ponosi nie Koniński, lecz jeden z urzędników firmy, wyznaczony przez dyrekcję w Grudziądzu. Również bez wpływu na zajęte wyżej przez NTA stanowisko muszą pozostać postanowienia umowy, według których Koniński był obowiązany dbać o sprawne działanie Biura sprzedaży skarżącej firmy w Warszawie oraz sprawować zwierzchnią władzę nad personelem firmy w Warszawie. Trafnie bowiem podniosła władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu, iż te postanowienia umów są uboczne w stosunku do pozostałych istotnych jej postanowień, tak, że nie mogą nadać samym umowom charakteru umów pomiędzy pracodawcą i pracownikiem.

Gdy zatem zarzuty skargi okazały się chybione, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Glosa Bronisława Hełczyńskiego — przy orzeczeniu bezpośrednio następującym.

2090.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem: Pojęcie stosunku służbowego[1]. — Pismo stwierdzające umowę, na mocy której spółdzielnia powierza swemu członkowi obok funkcji członka zarządu także kierownictwo spółdzielni.

Pismo, stwierdzające umowę, na mocy której spółdzielnia powierza swemu członkowi obok funkcji członka zarządu także kierownictwo spółdzielni, nie podpada pod zwolnienie, przewidziane w art. 91 p. 1 u. o. s.

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 3551/35 w sprawie firmy: „Rolnik" w Kruszwicy Spółdzielnia Rolniczo-Handlowa z odp. ogr. przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

---

[1] Por. OPA 2087/38, 2088/38, 2089/38.

Urząd Skarbowy w Mogilnie wymierzył skarżącej nakazem płatniczym z 4 września 1934 od umowy z daty Kruszwica 6 maja 1932, zawartej między radą nadzorczą skarżącej a Janem Głowińskim w przedmiocie powierzenia temu ostatniemu kierownictwa spółdzielni, opłatę stemplową na zasadzie art. 90 u. o. s. według 0,2% stawki. Odwołania od wymiaru, w którym skarżąca domagała się anulowania wymiaru, twierdząc, że umowa nie podlega opłacie stemplowej, ponieważ stosunek Głowińskiego do spółdzielni jest stosunkiem umownym między służbodawcą a pracownikiem, Izba Skarbowa w Poznaniu nie uwzględniła orzeczeniem z 5 marca 1935. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA.

NTA rozważył co następuje:

Pozwana władza odmówiła w konkretnym wypadku zastosowania przepisu art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s. z tego w szczególności powodu, ponieważ, zdaniem władzy, z istoty zajmowanego przez Głowińskiego stanowiska jako kierownika spółdzielni wynika, że w stosunku między kontrahentami tj. między spółdzielnią a Głowińskim nie zachodzi swoista zależność osobista, która cechuje stosunek służbowy. Skarga natomiast, opierając się na treści umowy, w szczególności na treści § 1 tej umowy, twierdzi, że skarżąca jest w danym wypadku służbodawczynią a Głowiński jej pracownikiem, zobowiązanym stosować się do przepisów regulaminu dla zarządu spółdzielni i wykonywać uchwały jej organów, co stwarza stały stosunek zależności Głowińskiego od rady nadzorczej.

Z treści skargi widać, że skarżąca kładzie nacisk na okoliczność, iż umowa z 6 maja 1932 ma charakter umowy służbowej i że wobec tego oparty na tej umowie stosunek między spółdzielnią a Głowińskim jest stosunkiem służbodawcy do pracownika. Niewątpliwie umowa, o którą chodzi, jest umową służbową (Dienstvertrag), o jakiej jest mowa w § 611 i nast. niem. k. c. Stwierdzić atoli należy, że nie każda umowa służbowa, do której mają zastosowanie powołane przepisy kodeksu cywilnego, podpada pod przepis art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s., lecz tylko taka, która stwarza między kontrahentami stosunek zależności osobistej. Ten właśnie stosunek zależności osobistej sui generis jest jedną z charakterystycznych cech stosunku służbowego, o jakim jest mowa w art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s. W tym względzie wypowiedział się już NTA w wyroku z 30 stycznia 1931 l. rej. 4242/28 (Zb. wyr. nr 422 S)[1].

Chodzi więc o rozstrzygnięcie kwestii, czy w rozpatrywanym wypadku zachodzi między spółdzielnią, reprezentowaną przez radę nadzorczą, a Głowińskim stosunek osobistej zależności, wynikającej z jego stanowiska jako organu spółdzielni. Otóż nie jest sporne, że Głowiński był członkiem zarządu spółdzielni i w tym charakterze miał powierzone kie-

---

[1] OPA 2087/38.

rownictwo spółdzielni. Według § 26 statutu spółdzielni stosunek członków zarządu do spółdzielni opierał się na umowach, zawieranych z nimi przez radę nadzorczą w imieniu spółdzielni. Jeśli chodzi o ocenę stosunku członków zarządu do spółdzielni, to miarodajne są w tym względzie obowiązujące przepisy o spółdzielniach, jej statut, wreszcie zawarta z nimi umowa. Oceniając ten stosunek w świetle przepisów ustawy o spółdzielniach (poz. 733/20 Dz. Ust.) oraz w świetle postanowień statutu spółdzielni, dojść się musi do wniosku, że o zależności służbowej Głowińskiego, jako członka zarządu i kierownika spółdzielni, od rady nadzorczej nie może być mowy. Według bowiem rozdz. 6 ustawy o spółdzielniach oraz § 19 statutu zarząd należy obok rady nadzorczej i walnego zgromadzenia do władz spółdzielni. Zarząd jest z mocy ustawy i statutu prawnym zastępcą spółdzielni na zewnątrz, on działa w imieniu i na rachunek spółdzielni jako jej reprezentant w sferze prawnej. W ramach postanowień statutu i regulaminu spółdzielni spełnia on swe zadanie zupełnie samodzielnie, toteż o jakiejś zależności osobistej w stosunku do rady nadzorczej nie może być tu mowy. Skarga powołuje się na umowę quaestionis, w szczególności na § 1 tejże umowy, który postanawia, że zarząd spółdzielni winien stosować się do przepisów ustawy o spółdzielniach, statutu, regulaminu oraz wykonywać uchwały jej organów. Jednak to postanowienie umowy, wynikające z organizacji spółdzielni jako osoby prawnej i podziału jej władz na zarządzające, nadzorcze i uchwalające, nie dowodzi jeszcze bynajmniej zależności członków zarządu, o jakiej wyżej jest mowa, od innych organów spółdzielni, w szczególności od rady nadzorczej. Ta zależność nie wynika również z postanowień regulaminu, a mianowicie z § 13 tego regulaminu, na który powołuje się odwołanie. Okoliczność, że poszczególni członkowie zarządu winni działać w porozumieniu z pozostałymi członkami, nie świadczy bynajmniej o istnieniu zależności służbowej. Skoro tedy ani z samej treści umowy, ani też z przepisów ustawy o spółdzielniach, statutu i regulaminu spółdzielni, na które się umowa powołuje, nie wynika bynajmniej, by Głowiński pozostawał w stosunku do innych organów spółdzielni w zależności służbowej, przeto przepis art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s. nie ma w danym wypadku zastosowania....

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

I. Pojęciem „stosunku służbowego“ operuje cały szereg przepisów polskiego prawa administracyjnego, nie definiując go przeważnie bliżej. Jeżeli ustawodawca polski przypuszczał, że definicja jest zbyteczna, gdyż jest to pojęcie samo przez się jasne i zrozumiałe, to praktyka NTA wykazuje, jak dalece się mylił. Wystarczy przejrzeć skorowidze urzędowego Zbioru wyroków Trybunału oraz OPA, by przekonać się, jak wiele wyroków cytowanych jest pod tym hasłem, a zapoznanie się z ich treścią przekonywa, jak poważne trudności nasunęło niejednokrotnie ustalenie, czy pewien stan faktyczny należy pod to pojęcie podciągnąć.

Wątpliwości te wywołuje zresztą niemal wyłącznie pojęcie prywatnoprawnego stosunku służbowego. Jeśli chodzi o publicznoprawny stosunek służbowy, trudności są zupełnie innej natury: niejednokrotnie jest zupełnie oczywiste, że dany stosunek jest „stosunkiem służbowym“ w rozumieniu prawa, nieraz jest nawet tak wyraźnie nazwany w danym konkretnym akcie prawnym, natomiast wątpliwe jest, czy jest to publicznoprawny, czy też prywatnoprawny stosunek służbowy, ale to zagadnienie — również zresztą ważne i skomplikowane — leży poza nawiasem niniejszych rozważań.

II. Prywatnoprawnym stosunkiem służbowym interesuje się prawo administracyjne głównie w zakresie ustawodawstwa podatkowego oraz ubezpieczeń społecznych.

Tak więc spotykamy się z pojęciem stosunku służbowego w art. 91 u. o. s. Przepis ten zwalnia od opłaty stemplowej pisma, stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem. Przy sposobności wydania kodeksu zobowiązań dodano w art. 91 nowy ustęp o charakterze interpretacyjnym, precyzujący bliżej pojęcie umowy między służbodawcą a pracownikiem. Interpretacja ta poszła po linii, wytyczonej już poprzednio przez judykaturę Trybunału, a zwłaszcza zasadę prawną, zawartą w wyroku l. rej. 4242/28 (OPA 2087/38), w tym mianowicie kierunku, iż przez umowę służbową należy rozumieć umowę, na mocy której pracownik podlega w czasie wykonywania umowy stałemu nadzorowi i kierownictwu służbodawcy.

Art. 20 w związku z art. 41 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) nakazuje opodatkowywać wedle przepisów Działu II wszelkiego rodzaju wynagrodzenie w pieniądzach lub w naturze, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy, jak również wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, wypłacane osobom, należącym do składu zarządów, rad, komitetów nadzorczych i komisyj rewizyjnych osób prawnych. Wszelkie tego rodzaju wynagrodzenia nazywa ustawa dochodem z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, operując tym pojęciem także w art. 24, jeśli chodzi o dodatki do podatku dochodowego na rzecz związków samorządowych. Kontrahenta podatnika, obowiązanego do potrącania podatku, nazywa ustawa ogólnym terminem „służbodawcy“ (art. 43, 44 i zwłaszcza 45 ustawy).

Art. 2 ustawy o ubezpieczeniu społecznym (poz. 396/33 Dz. Ust.) nakłada obowiązek ubezpieczenia na osoby, pozostające w stosunku pracy najemnej lub w stosunku służbowym.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o ubezp. prac. umysł. (poz. 911/27 Dz. Ust.) nie używa terminu „stosunek służbowy“, mówi natomiast o pracownikach umysłowych, zatrudnionych u innych osób fizycznych lub prawnych. Nie używa go również ustawa o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia (poz. 555/32 Dz. Ust.), która mówi o obowiązku zabezpieczenia robotników, pozostających w stosunku najmu pracy.

Natomiast uchylona już obecnie ustawa o ubezpieczeniu na wypadek choroby (poz. 272/20 Dz. Ust.) poddawała obowiązkowi ubezpieczenia osoby, zatrudnione na podstawie stosunku roboczego lub służbowego.

Ustawodawstwo, regulujące analogiczne stosunki od strony prawa prywatnego, w szczególności rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o umowie o pracę pracowników umysłowych i robotników (poz. 323/28 i 324/28 Dz. Ust.) oraz kodeks zobowiązań nie posługują się terminem „stosunek służbowy“, lecz używają terminu „umowa o pracę“.

III. Czy na podstawie powyższego zestawienia można dojść do jakiegoś ogól-

nego sformułowania istoty pojęcia prywatnoprawnego stosunku służbowego w ustawodawstwie polskim?

Wydaje mi się przede wszystkim, że stosunkiem służbowym można nazwać taki tylko stosunek, którego podstawą jest umowa o pracę. Nie mogą być stosunkiem służbowym stosunki, oparte na umowie o dzieło, na umowie zlecenia lub na umowie pośrednictwa. Co prawda w konkretnych przypadkach odgraniczenie umowy o pracę od umowy o dzieło, zlecenie lub pośrednictwo nastręcza niejednokrotnie poważne trudności.

Trudnościom tym poświęcił bardzo wnikliwe uwagi prof. Wróblewski w księdze pamiątkowej ku czci Leona Pinińskiego.

Słusznie skierował autor swą uwagę głównie na pociągnięcie granicy między umową o pracę a umową zlecenia, wykreślenie bowiem tej granicy sprawia szczególne trudności. Granice umowy zlecenia są w ogóle dość zamazane, zarówno w stosunku do umowy o dzieło (np. zobowiązanie się lekarza do dokonania operacji mieści się na pozór w granicach „zobowiązania się do dokonania określonej czynności dla dającego zlecenie" z art. 498 k. z.; mimo to doktryna i judykatura są zgodne, że jest to w istocie umowa o dzieło, a nie umowa zlecenia), jak w stosunku do umowy pośrednictwa, jak wreszcie w stosunku do umowy o pracę. Prof. Wróblewski uważa za umowę zlecenia z art. 498 § 1 k. z. jedynie zobowiązanie odpłatne do spełnienia jednorazowej czynności, a za umowę zlecenia z art. 498 § 2 k. z. zobowiązanie nieodpłatne do spełnienia zarówno jednorazowej czynności, jak i szeregu czynności. Natomiast odpłatne zobowiązanie do spełniania przez pewien czas określonych czynności uważa prof. Wróblewski zawsze za umowę o pracę, choćby wynagrodzenie było płatne za wyniki pracy, a nie za samą pracę.

Na potwierdzenie tej tezy można się co prawda powołać na szereg przepisów kodeksu zobowiązań, w szczególności na przepisy art. 452—456 o wynagrodzeniu niestałym, płatnym w pewnej (wynagrodzenia tantiemowe, procenty od obrotu, produkcji, oszczędności) lub zupełnej (prowizja, wynagrodzenie akordowe) zależności od wyników pracy. Zwłaszcza możliwość umówienia wynagrodzenia wyłącznie w formie prowizji zdaje się potwierdzać tę tezę, jeśli chodzi bowiem o tantiemę i procenty od ogólnego obrotu, produkcji i oszczędności, jasne jest, że takie wynagrodzenie nie może być uważane za zapłatę za osiągnięte przez danego pracownika wyniki, lecz za pracę jako taką. Przepisy o wynagrodzeniu akordowym nie nastręczają poważniejszych trudności jedynie ze względu na charakterystyczny przepis art. 456 k. z. A mianowicie pracownik, który zobowiązał się do pracy za wynagrodzeniem akordowym, może żądać dostarczenia mu pracy odpowiedniej co do rozmiarów i rodzaju, a w razie jej niedostarczenia — stosownego wynagrodzenia za czas, w którym był gotów do pracy. I tu leży m. zd. istotna różnica między umową o pracę z jednej, a umową o dzieło i zlecenie z drugiej strony. A mianowicie umowa za tzw. wynagrodzeniem akordowym jest umową o pracę tylko wówczas, gdy zapewnia pracownikowi pewne trwałe wynagrodzenie. Wynagrodzenie to może być uzależnione od wyników pracy, może być w różnych okresach czasu wyższe lub niższe, ale zajęcie pracownika musi być tego rodzaju, żeby mu zapewniło pewien trwały zarobek. Jeżeli „pracodawca" nie jest w stanie zapewnić „pracownikowi" odpowiedniej stałej pracy i zarobku i jeżeli umowa (oczywiście ważna umowa) wyklucza możność domagania się przez pracownika stosownego wynagrodzenia za czas nieprzepracowany, nie mamy w ogóle do czynienia z umową o pracę, lecz — zależnie od rodzaju umówionych usług — z umową o dzieło lub zlecenie.

Jakże przedstawia się sprawa, jeżeli z natury stosunku wynika, że pracodawca nie dostarcza pracownikowi pracy, lecz wyszukanie jej zależy od pomysło-

wości i energii pracownika, który jako wyłączne wynagrodzenie otrzymuje np. prowizję od zapośredniczonych lub dokonanych transakcji, jak to ma miejsce zwłaszcza przy pośrednictwie, a nieraz przy zleceniu? M. zd. należy tu również pójść w kierunku, zakreślonym przez art. 456 k. z. A mianowicie można mówić o umowie o pracę jedynie wówczas, jeżeli nie tylko umowa zostaje zawarta na pewien okres czasu, jeśli zatem sam stosunek między stronami posiada cechy trwałości, ale i zarobek, jaki zapewnia ona pracownikowi, posiada również pewne cechy trwałości. Z tą korektywą godziłbym się na kryterium, wysunięte przez prof. Wróblewskiego.

Natomiast — i w tym punkcie godzę się z nim bez zastrzeżeń — kwestia zależności od pracodawcy nie stanowi bynajmniej istotnej i koniecznej cechy umowy o pracę. Cytowane przez niego na innym miejscu (glosa w OPA 408/33) przykłady umów z prezesami rad nadzorczych i zarządów oraz dyrektorami spółek akcyjnych, spółek z ogr. odp. i spółdzielni zawierają niesłychanie małą dozę zależności od pracodawcy, albo nawet tę zależność wykluczają, a mimo to trudno m. zd. scharakteryzować je inaczej jak jako umowy o pracę, jeżeli zastrzegają dla danego prezesa czy dyrektora trwałe (niekoniecznie stałe) wynagrodzenie. W przeciwieństwie jednak do prof. Wróblewskiego uważam, że pojęcia stosunku służbowego nie można identyfikować z umową o pracę, lecz że obejmuje ono tylko taką umowę o pracę, w której ten element zależności istnieje. Jest zasługą NTA, że w szeregu wyroków wydobył na jaw tę istotną cechę pojęcia stosunku służbowego w okresie, gdy nie miał jeszcze po temu żadnej wskazówki ze strony ustawodawcy. Ustawodawca skorzystał z tego dorobku NTA, precyzując w tym kierunku pojęcie stosunku służbowego w znowelizowanym art. 91 u. o. s. Zarazem ustawodawca nadał zasadniczej koncepcji, wysuniętej przez NTA, nieco inne sformułowanie: mówi on nie o zależności pracownika od pracodawcy, lecz o tym, że pracownik podlega w czasie wykonywania umowy stałemu nadzorowi i kierownictwu pracodawcy. Stylizację tę należy uważać za szczęśliwą: moment zależności jest pojęciem tak ogólnikowym, że właściwie występuje on w pewnym sensie w każdej umowie: każda umowa stwarza sui generis zależność jednego kontrahenta od drugiego, natomiast ta specyficzna zależność, która jest cechą stosunku służbowego, wyraża się właśnie w podleganiu stałemu nadzorowi i kierownictwu pracodawcy.

IV. Ta ustawowa definicja stosunku służbowego nie tylko będzie odtąd miarodajna dla zastosowania zwolnienia od opłaty stemplowej z art. 91 u. o. s., lecz powinna ona m. zd. być stosowana również do pojęcia stosunku służbowego w zakresie art. 20 i 41 ustawy o podatku dochodowym, art. 2 ustawy o ubezpieczeniach społecznych, wreszcie w zakresie uchylonej obecnie ustawy o ubezpieczeniu na wypadek choroby. Co prawda wymienione przepisy nie przeciwstawiają umowy o pracę względnie stosunku pracy najemnej czy najmu pracy stosunkowi służbowemu, lecz stosują do nich identyczne normy, wydawałoby się zatem, że ta specjalna cecha stosunku służbowego będzie przy interpretacji tych ustaw bez znaczenia. Niemniej może ona mieć poważne znaczenie pośrednio. Jak starałem się wykazać, odgraniczenie umowy o pracę od umów o dzieło, zlecenie i pośrednictwo wywołuje w praktyce poważne trudności. Kryterium trwałości stosunku umownego, a zwłaszcza trwałości zarobku nieraz jest dość trudne do uchwycenia. Kryterium podlegania pracownika stałemu nadzorowi i kierownictwu pracodawcy jest o wiele łatwiej uchwytne. Ilekroć fakt podlegania takiemu nadzorowi i kierownictwu zostanie stwierdzony, tylekroć uzasadnione będzie domniemanie, że zachodzi stosunek służbowy, którego źródłem jest umowa o pracę. Będzie to jednak tylko domniemanie: to, co na pozór wygląda jako stały nadzór i kierownictwo, może przedstawiać się w istocie jako obowiązek składania sprawozdań i stosowania się do instrukcyj kontrahenta, obowiązek, który

w myśl wyraźnych przepisów ustawy obciąża przyjmującego zlecenie (art. 506 i 502 k. z.). Stosowanie się do tych instrukcyj może nie być wykonaniem obowiązku posłuszeństwa z art. 448 k. z., lecz po prostu warunkiem uzyskania prawa do prowizji. I dlatego m. zd. jedynie trwałość i ciągłość obu momentów: nadzoru i kierownictwa z jednej, wynagrodzenia z drugiej strony daje pewność, że mamy do czynienia ze stosunkiem służbowym, a nie ze stosunkiem zlecenia czy pośrednictwa.

V. W praktyce nawet wyżej ustalone kryteria nie zawsze przetną wątpliwości przy kwalifikowaniu poszczególnych umów. Jeśli chodzi o umowy, będące przedmiotem wyżej zamieszczonych 4 wyroków, to tylko pierwsza z tych umów, zobowiązująca adwokata do załatwienia pewnych spraw spornych swego klienta za honorarium, płatnym według taryfy za każdą załatwioną sprawę osobno, była umową zlecenia, a nie umową o pracę.

Natomiast pozostałe 3 umowy były m. zd. umowami o pracę. Niewątpliwie taką umową była umowa między członkiem zarządu spółdzielni a spółdzielnią — w tym względzie zupełnie przekonywające są powołane wyżej wywody Wróblewskiego w glosie OPA 408/33, dotyczące stosunku wysoce analogicznego (zawiadowca spółki z ogr. odp.). Natomiast umowa ta równie niewątpliwie nie stworzyła stosunku służbowego w rozumieniu art. 91 u. o. s.

Również umowa między właścicielem domu a administratorem jest przeważnie umową o pracę; nieraz będzie ona także stosunkiem służbowym w rozumieniu art. 91 u. o. s., jakkolwiek da się pomyśleć zapewnienie administratorowi tak samodzielnego stanowiska, że tego charakteru nie będzie posiadać, toteż słusznie NTA nie wypowiedział się w tej mierze definitywnie, mając w aktach zbyt mało materiału, by wyrobić sobie o niej opinię. Natomiast nie mogę się zgodzić z motywami wyroku z 23 marca 1937 (OPA 2053/37), które umowę z administratorem domu traktują jako umowę zlecenia, nie zajmując się zupełnie kwestią wynagrodzenia administratora i przyjmując — m. zd. — bez wystarczającego umotywowania, że „celem tego stosunku jest nie praca sama, lecz jej wynik".

Wreszcie najwięcej wątpliwości budzi sprawa kierownika biura sprzedaży. Przede wszystkim jestem zdania, że był on pracownikiem skarżącej firmy. Zawarta z nim umowa ma wszelkie cechy umowy o pracę za wynagrodzeniem akordowym (prowizja od zawartych transakcji) przy zagwarantowaniu mu pewnego minimum niezależnie od wyników jego pracy. Mamy tu wszelkie cechy trwałości, wymagane dla stosunku służbowego: dłuższy czas trwania umowy i trwałość wynagrodzenia. Niewątpliwa okoliczność, że wspomniany kierownik biura sprzedaży był poza tym samodzielnym kupcem, jest bez znaczenia. Umowa z firmą instalacji dźwigów (samodzielnym kupcem), mocą której firma ta zobowiązuje się do konserwacji dźwigu za stałą miesięczną opłatą, przy czym obowiązek firmy polega wyłącznie na stałym sprawdzaniu stanu dźwigu i udzielaniu obsłudze dźwigu wskazówek technicznych, nie może być zakwalifikowana inaczej jak jako umowa o pracę, zwłaszcza gdy firma nie gwarantuje bynajmniej za tą opłatą utrzymania dźwigu w należytym stanie, lecz za naprawy liczy sobie oddzielne wynagrodzenie, zawierając co do każdej naprawy oddzielną umowę — tym razem umowę o dzieło. Podobnie jest umową o pracę umowa z adwokatem, przyjmującym za stałym wynagrodzeniem stanowisko radcy prawnego i zachowującym prawo do samodzielnego prowadzenia zawodu adwokackiego. Umowa o pracę nie traci bynajmniej swego charakteru przez to, że nie jest głównym źródłem utrzymania pracownika i że wykonywaniu jej poświęca tylko niewielką część swego czasu. Umowa o pracę nie traci tego swego charakteru także przez to, że pracownik przy wykonywaniu tej właśnie umowy występuje n a z e w n ą t r z w charakterze samodzielnego przedsiębiorcy, podobnie jak adwokat wy-

stępuje na zewnątrz z taką samą samodzielnością, prowadząc sprawę na podstawie jednorazowego zlecenia, jak na podstawie stałej umowy o pracę. I właśnie uregulowana w kodeksie handlowym umowa ajencyjna może łączyć z „dającym polecenie" zarówno zupełnie samodzielnego przedsiębiorcę, pobierającego prowizję wyłącznie za dokonane transakcje, jak i pracownika, nie tylko uprawnionego do ich zawierania, ale obowiązanego do stałej działalności i pobierającego obok stałego wynagrodzenia prowizję od transakcji, dokonanych ponad przewidzianą w umowie normę. Inna kwestia, czy omawiana tu umowa o pracę była wykonywana pod stałym nadzorem i kierownictwem skarżącej firmy, czy zatem stworzyła stosunek służbowy w rozumieniu art. 91 u. o. s. W tym punkcie należałoby się zgodzić z ostateczną konkluzją wyroku, iż takiego stosunku nie stworzyła.

Bronisław Hełczyński

2091.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Odpowiedzialność za podatek spadkowy, oparta na tytule prywatnoprawnym — właściwość do orzekania. — Odpowiedzialność za podatek spadkowy, oparta na tytule prywatnoprawnym, a prawo do ulg, przewidzianych w ustawie z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust.

W razie przejęcia obowiązku uiszczenia Skarbowi Państwa podatku spadkowego przez osobę trzecią, rozstrzygnięcie sporu o rozmiar tego prywatnoprawnego zobowiązania należy do właściwości sądów powszechnych.

Wyrok NTA z 19 czerwca 1937 l. rej. 9670/34 w sprawie Abrama Königsberga i Jakuba Rogozika przeciw Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie podatku spadkowego.

Decyzją z 25 października 1928 wymierzono Mikołajowi Bałaszowowi podatek spadkowy od spadku po Janie Bałaszowie. Na wniosek podatnika Izba Skarbowa Okręgowa w Warszawie decyzją z 30 listopada zezwoliła na uiszczenie powyższego podatku w 10 ratach półrocznych od 15 stycznia 1929.

Następnie, na podanie Bałaszowa, Izba Skarbowa decyzją z 23 marca 1929 sprostowała wymiar podatku na kwotę 38.727 zł, mianowicie uwzględniając jako pasyw spadku należność Uszera Rogozika w kwocie 4.000 dol. Decyzją powyższą zezwolono zarazem na sprzedaż nieruchomości spadkowej, bez jednoczesnego uiszczenia zabezpieczonego na niej podatku spadkowego, pod warunkiem, że nowonabywca przejmie na siebie obowiązek

uiszczenia Skarbowi Państwa podatku spadkowego po Bałaszowie w kwocie 38.727 zł plus 10% dodatek, która to suma będzie spłacona w 10 ratach półrocznych od 15 stycznia 1929 wraz z odsetkami za odroczenie i ewentualnymi karami za zwłokę.

W piśmie, wniesionym 2 lipca 1931, Abram Königsberg i Jakub Rogozik — zaznaczając, że jako nabywcy wspomnianej wyżej nieruchomości spadkowej na mocy aktu not. z 2 kwietnia 1929 przejęli na siebie spłatę rat podatku spadkowego od spadku po Bałaszowie oraz że uiścili już 5 rat na poczet tego podatku — prosili o przesunięcie terminu płatności dalszych rat. Wniosku tego Izba Skarbowa decyzją z 30 listopada 1931 nie uwzględniła, gdyż warunki, ustalone w drodze umownej przy akcie nabycia, nie mogą obecnie być zmieniane. Na podanie Königsberga i Rogozika z 12 marca 1932 Izba Skarbowa decyzją z 6 lipca 1932 zezwoliła na spłatę zaległości podatku spadkowego po Bałaszowie ratami po 1.000 zł miesięcznie pod warunkiem spłacenia rat bieżących w terminach wyznaczonych. Na podanie zaś z 27 października 1932 Izba Skarbowa decyzją z 30 grudnia 1932 w uwzględnieniu trudności płatniczych petentów, zmieniając decyzję z 6 lipca 1932, upoważniła Urząd Skarbowy do zezwolenia na spłatę zalegających rat podatku po Bałaszowie w kwotach po 500 zł miesięcznie z 10% dodatkiem nadzwyczajnym z doliczeniem odsetek za odroczenie względnie kar za zwłokę, które jednocześnie obniżyła do 1% miesięcznie.

Pismem z 30 czerwca 1933, skierowanym do Königsberga i Rogozika, Urząd Skarbowy oznajmił, że zgodnie z postanowieniami art. 5 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., zalegająca kwota podatku może być spłacona w kwocie ulgowej, w piśmie oznaczonej, przy czym narosłe odsetki za odroczenie i kary za zwłokę ulegają umorzeniu. W piśmie zaznaczono, że wspomniane ulgi zostaną przyznane pod warunkiem, iż całkowite uiszczenie podatku w kwocie ulgowej nastąpi w ciągu 1933 r.

Pismem z 8 września 1933 Urząd Skarbowy „stosownie do wyjaśnienia Izby Skarbowej z 5 września 1933“ zawiadomił Königsberga i Rogozika, że nie przysługują im żadne ulgi z ustawy z 14 marca 1933, ponieważ nie są oni płatnikami, którym wymierzono podatek spadkowy, lecz tylko osobami, które wobec Skarbu przyjęły obowiązek uiszczenia podatku, wymierzonego spadkobiercy Bałaszowa. Ustawa z 14 marca 1933 wyraźnie wymienia podatnika jako jedyną osobę, do której ma zastosowanie, wykluczając możność korzystania z dobrodziejstwa ustawy przez osoby nie będące bezpośrednimi podatnikami. Z uwagi na powyższe Urząd anuluje swoją decyzję z 30 czerwca 1933 i wzywa do uiszczenia w ustanowionym decyzjami Izby terminie reszty niewpłaconego podatku pod rygorem wszczęcia kroków egzekucyjnych.

W podaniu, wniesionym do Izby Skarbowej 14 lipca 1934, Königsberg i Rogozik zwalczali decyzję Urzędu Skarbowego z 8 września 1933 na tej

zasadzie, że nie znajdują się oni w żadnym bezpośrednim stosunku do Skarbu Państwa, a obowiązek ich do wpłat wynika jedynie z umowy prywatnoprawnej, która Skarbu Państwa nie dotyczy i osoby podatnika w stosunku do Skarbu Państwa nie zmienia. Ulgi zatem winny były być zastosowane i istotnie zostały zastosowane w stosunku do Mikołaja Bałaszowa. Toteż podatek spadkowy winien być uiszczony w sumie mniejszej, a wynikające stąd skutki prywatnoprawne żadnego znaczenia dla sprawy mieć nie mogą. Nadto nie może być bez żadnego wniosku płatnika zmieniona na jego niekorzyść raz powzięta decyzja Urzędu Skarbowego.

Powyższego podania z 14 lipca 1934 Izba Skarbowa zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła.

NTA rozważył co następuje:

...Aktem not. z 2 kwietnia 1929 Mikołaj Bałaszow sprzedał skarżącym nieruchomość spadkową, odziedziczoną po Janie Bałaszowie. Nabywcy m. i. przejęli na siebie obowiązek uiszczenia podatku spadkowego po Janie Bałaszowie.

Po zdziałaniu powyższego aktu pozostał Mikołaj Bałaszow (co jest niesporne) nadal zobowiązany z tytułu publicznoprawnego, a mianowicie na mocy przepisów o opodatkowaniu spadków, do uiszczenia podatku po Janie Bałaszowie. Poza tym stali się obowiązani do uiszczenia tego podatku skarżący, mianowicie z tytułu prywatnoprawnego, stwierdzonego wspomnianym aktem.

Skargę do NTA wnieśli jedynie Königsberg i Rogozik, zatem osoby zobowiązane prywatnoprawnie. Istota roszczenia, z którym wystąpili skarżący w wspomnianym już wyżej podaniu z 14 lipca 1934, streszczała się w żądaniu uznania przez władzę, że prywatnoprawne zobowiązanie skarżących wobec Skarbu Państwa zostało umorzone wskutek uiszczenia przez nich kwoty, obliczonej według art. 5 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust.

Jak wyżej zaznaczono, obowiązek uiszczenia przez skarżących podatku spadkowego po Janie Bałaszowie wypływa z tytułu prywatnoprawnego. Wobec takiego charakteru ich zobowiązania, jak również z uwagi na to, iż ulgi z art. 5 wspomnianej ostatnio ustawy przysługują podatnikom, a więc osobom obowiązanym do uiszczenia podatku na mocy przepisów o opodatkowaniu spadków, — uznać należy, że wyłaniający się na podstawie skargi spór ma cechy wyłącznie prywatnoprawne i jako taki jest wyłączony spod orzecznictwa Trybunału w myśl art. 6 p. 1 rozporządzenia o NTA.

Na ten charakter sporu pozostają bez wpływu, jako nieistotne, tak okoliczność, iż władza skarbowa przesłała stronie skarżącej wspomniane powyżej zawiadomienie z 30 czerwca 1933, jak również i podniesiona na rozprawie przez zastępcę skarżących okoliczność, iż przeciwko skarżącym wdrożono egzekucję administracyjną, — bowiem okoliczności te mogą

tylko wyłonić kwestie uboczne, dotyczące zasadności odnośnych aktów administracyjnych, nie są atoli zdolne zmienić zasadniczej struktury zobowiązania skarżących do uiszczenia podatku po Janie Bałaszowie, jako zobowiązania prywatnoprawnego.

Skoro, jak wyżej wywiedziono, sprawa, której dotyczy skarga, wyłączona jest spod orzecznictwa Trybunału w myśl art. 6 p. 1 rozporządzenia o NTA, Trybunał oddalił skargę jako nie nadającą się do rozpoznania.

Kwestie zbliżone do tej, która została rozstrzygnięta przez NTA wyrokiem powyższym, były przedmiotem rozważań: 1) właściwość w zakresie odpowiedzialności spólników bądź członków zarządu (likwidatorów) spółki z ogr. odp. za podatek wymierzony spółce — w glosie prof. Namitkiewicza OPA 328/33, w wyroku OPA 1268/35 oraz w dołączonej do tego wyroku glosie prof. Wróblewskiego, 2) w zakresie odpowiedzialności spadkobierców za podatki bezpośrednie nie uiszczone przez spadkodawcę — w artykule p. Remigiusza Moszyńskiego pt. „O art. 133—140 ordynacji podatkowej" (Głos Sądownictwa 1934 nr 10), w polemice między p. Stanisławem Hillbrichtem a mną (artykuł p. Hillbrichta pt. „Jaka władza — sądowa czy skarbowa — powołana jest do orzekania o przewidzianej w art. 133 ordynacji podatkowej odpowiedzialności spadkobierców za należności podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej?", Polski Proces Cywilny 1935 nr 1/2 str. 56—59; artykuł mój pt. „Odpowiedzialność spadkobierców za należności podatkowe nie uiszczone przez spadkodawcę", Palestra 1935 nr 2 str. 87—97) oraz w mojej książce pt. „Ordynacja podatkowa" na str. 20—22; 3) w zakresie zabezpieczenia hipotecznego należności publicznoprawnej — w wyrokach OPA 231/33, 655/34, 656/34, 1960/37 oraz w glosie prof. Allerhanda OPA 656/34 in fine; 4) w zakresie roszczenia o zwrot daniny publicznej uiszczonej nienależnie — w orzeczeniach OPA 949/34, 1060/35 i 1294/35 oraz w dołączonych do nich glosach: prof. Allerhanda i moich. Patrz nadto OPA 2092/38.

Teza wyroku, z którym wiąże się glosa niniejsza, jest w ostatecznym wyniku zgodna z moimi tezami ujawnionymi w publikacjach wymienionych pod 2). Różnica jest tylko w szczegółach ujęcia. NTA traktuje zobowiązanie skarżących jako prywatnoprawne, gdy według mnie stosunek prawny między Skarbem Państwa a Königsbergiem i Rogozikiem jest mieszany, częściowo publicznoprawny, częciowo prywatnoprawny: Z tytułu publicznoprawnego, mianowicie na mocy przepisów o opodatkowaniu spadków, Mikołaj Bałaszow stał się obowiązany do uiszczenia podatku po Janie Bałaszowie. Prócz niego stali się obowiązani do uiszczenia tegoż podatku spadkowego Königsberg i Rogozik, mianowicie z tytułu prywatnoprawnego, stwierdzonego umową, do której — gdyby została zawarta obecnie — miałby zastosowanie art. 183 k. z. A zatem tylko o tyle ma zastosowanie prawo prywatne i jest właściwym sąd powszechny, o ile chodzi o rozmiar odpowiedzialności osoby trzeciej, która dług przejęła. W przypadku więc niniejszym — w przeciwieństwie do przypadku, którego dotyczy wyrok OPA 1268/35, a w którym chodziło o samoistną wierzytelność odszkodowawczą, — dług na skutek przejęcia go przez osobę trzecią nie traci swej pierwotnej natury prawnej, co ma w szczególności to znaczenie, że przeciw tej osobie trzeciej może być prowadzona egzekucja administracyjna na mocy § 4 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych poz. 580 Dz. Ust.

Achilles Rosenkranz

2092.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Odpowiedzialność nabywcy oznaczonego przedmiotu pozostałego w spadku.

Sprzedaż przez spadkobierców oznaczonego przedmiotu majątkowego, pozostałego w spadku, nie jest sprzedażą spadku w rozumieniu § 2379 niem. kod. cyw. (choćby ten przedmiot wyczerpywał cały spadek) i nie powoduje odpowiedzialności nabywcy za podatek spadkowy.

Wyrok NTA z 20 maja 1936 l. rej. 9687/33 w sprawie Bernarda i Amalii Kauferów oraz Abrahama Urbacha przeciw Komisji Odwoławczej przy Wydziale Skarbowym Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w przedmiocie podatku spadkowego.

W dniu 21 kwietnia 1931 zmarł Maksymilian Traube w Katowicach. Według testamentu z 20 kwietnia 1931 dziedziczyli po zmarłym w równych częściach 3 jego synowie, przy czym spadkodawca zobowiązał ich do wypłaty legatu w kwocie 5.000 zł na rzecz Marii Janowiak.

Wezwanie do złożenia zeznania majątku spadkowego nie mogło być doręczone spadkobiercom, ponieważ sprzedali oni nieruchomość spadkową w Katowicach przy ul. Młyńskiej 20 i wyprowadzili się w niewiadomym kierunku.

Według informacji, otrzymanej przez Urząd opłat stemplowych w Katowicach od Magistratu m. Katowic, z dniem 18 sierpnia 1931 nieruchomość powyższą sprzedali spadkobiercy Traubego w połowie Abrahamowi Urbachowi w Katowicach, zaś po ¼ części małżonkom drowi Bernardowi i Amalii Kauferom z Krakowa za cenę 10.000 dolarów.

Po bezowocnych usiłowaniach zabezpieczenia mającego się wymierzyć podatku spadkowego na należnościach, jakie mogły przypaść do wypłaty spadkobiercom, Urząd opłat stemplowych nakazami płatniczymi z 16 grudnia 1931 wymierzył nabywcom nieruchomości podatek spadkowy od spadku po zmarłym Maksymilianie Traubem, przyjmując, iż wymienieni nabyli ten spadek. Jako wartość spadku przyjęto cenę kupna 10.000 dolarów po potrąceniu legatu w kwocie 5.000 zł. Odpowiedzialność nabywców za podatek spadkowy oparł Urząd na przepisie § 2379 niem. kod. cyw.

W protestach, wniesionych od powyższych nakazów płatniczych, zarzucili płatnicy, że Urząd opłat stemplowych mylnie identyfikuje nabycie nieruchomości spadkowej z nabyciem spadku. Odpowiedzialność za poda-

tek spadkowy z § 2379 niem. kod. cyw. ma miejsce w razie kupna spadku lub idealnej jego części, natomiast nie ma ona zastosowania w razie nabycia ściśle oznaczonego przedmiotu majątkowego, chociażby nawet przedmiot ten wyczerpywał cały spadek, co wynika z §§ 1939 i 2087 niem. kod. cyw., według których nie jest dziedzicem osoba, której spadkodawca przekazał w testamencie oznaczony przedmiot majątkowy a nie uczynił jej dziedzicem samego spadku w całości lub idealnej części. Wnoszący protest nie nabyli kontraktem ani całego spadku, ani też jego części, lecz ściśle oznaczoną nieruchomość. Nie zmienia postaci rzeczy fakt, iż sprzedającymi byli spadkobiercy. Dla nabywających obojętną było rzeczą, z czego składał się spadek, interesowało ich jedynie, czy sprzedający są uprawnieni do sprzedaży nieruchomości. W tych warunkach obciążenie nabywców nieruchomości podatkiem spadkowym opiera się na mylnej interpretacji przepisów § 2379 kod. cyw.

Urząd opłat stemplowych orzeczeniami z 30 marca 1932 nie uwzględnił wniesionych protestów....

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionych odwołań, zaznaczając, że zarzuty w nich zawarte byłyby trafne, gdyby poza nabytą realnością istniały jeszcze inne przedmioty majątkowe, należące do spadku. Ponieważ jednak sprzedana przez spadkobierców nieruchomość wyczerpuje cały spadek po Maksymilianie Traubem, to odpowiedzialność odwołujących się za podatek jest prawnie uzasadniona w myśl § 2379 niem. kod. cyw....

W skardze na powyższe orzeczenie zarzucają płatnicy, że władza pozwana mylnie interpretuje postanowienia § 2379 niem. kod. cyw., ...skoro nabycie oznaczonego przedmiotu majątkowego identyfikuje z nabyciem spadku, chociażby nawet przedmiot ten wyczerpywał cały spadek. W związku z postanowieniami § 2379 kod. cyw. podnoszą skarżący, że wątpliwe się wydaje, czy postanowienia te dotyczą odpowiedzialności wobec Skarbu Państwa, a więc odpowiedzialności publicznoprawnej czy też tylko odpowiedzialności prywatnoprawnej wobec zbywcy spadku. Dalej zarzucają skarżący, że skoro sama władza pozwana uznaje, iż gdyby obok sprzedanej realności istniały inne przedmioty majątkowe, należące do spadku, to nabywcy realności byliby wolni od podatku, a oczywiste jest, że spadkodawca musiał zostawić swym dziedzicom inne przedmioty majątkowe, jak odzież, bielizna, urządzenie domowe itp., to władza pozwana winna była sporny wymiar podatku uchylić. Wartość tych innych przedmiotów jest obojętna dla sprawy. Okoliczność tę winna była władza pozwana ustalić z urzędu w razie wątpliwości. Nieustalenie jej stanowi wadliwość postępowania....

NTA rozważył co następuje:

W związku z zarzutem skargi, dotyczącym obrazy § 2379 kod. cyw.,

należy przede wszystkim rozstrzygnąć kwestię, czy sprzedaż przez spadkobierców oznaczonego przedmiotu majątkowego jest sprzedażą spadku w przypadku, gdy poza tym przedmiotem nie istnieją żadne przedmioty majątkowe, które by wchodziły w skład spadku. Władza pozwana bowiem w zaskarżonym orzeczeniu wyszła z założenia, że spadek po Maksymilianie Traubem stanowiła jedynie nieruchomość w Katowicach, a skoro nieruchomość ta została sprzedana skarżącym, to tym samym doszła do skutku sprzedaż spadku. Skarżący i w ciągu postępowania administracyjnego i w skardze stali i stoją na stanowisku, że nabyli od spadkobierców oznaczoną nieruchomość, a nie spadek po Maksymilianie Traubem i jeżeli nawet nieruchomość ta wyczerpywała cały spadek, to nie miało miejsca nabycie spadku lecz nabycie konkretnie oznaczonej nieruchomości. Stanowisko, zajęte przez skarżących, należało uznać za trafne. Z zestawienia postanowień kodeksu cywilnego (§ 433—514), dotyczących umów kupna-sprzedaży w ogóle, z postanowieniami tegoż kodeksu, dotyczącymi umów kupna-sprzedaży spadku (§ 2371—2384) wynika, że umowa o kupno-sprzedaż spadku jest specjalnym rodzajem umowy z odrębnie unormowanymi prawami i obowiązkami tak po stronie sprzedającej spadek, jak i po stronie nabywającej spadek. Z tego wynika, że umowa o kupno-sprzedaż oznaczonego przedmiotu majątkowego w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, dotyczących w ogóle kupna i sprzedaży, nie może być uznana za umowę o kupno-sprzedaż spadku w rozumieniu specjalnym przepisów kodeksu cywilnego nawet wtedy, gdy będący przedmiotem transakcji przedmiot majątkowy wyczerpuje cały spadek. Dla uznania pewnej umowy za umowę o kupno-sprzedaż spadku konieczne jest przede wszystkim, by z odnośnej umowy wynikało, iż przedmiotem transakcji jest nie oznaczony przedmiot majątkowy, lecz spadek jako taki. W rozpoznawanej sprawie brak jest w aktach umowy pomiędzy spadkobiercami a skarżącymi. Już z tego zatem powodu należało uznać, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia, że zatem postępowanie w rozpoznawanej sprawie jest wadliwe w rozumieniu art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.). Z powyższego stanowiska NTA wynika dalej, że władza pozwana, orzekając o odpo-który normuje odpowiedzialność nabywców spadku, nie poddała spornego wiedzialności skarżących za podatek spadkowy w ramach § 2379 kod. cyw., zagadnienia swej ocenie pod kątem przytoczonej wyżej wykładni postanowień kodeksu cywilnego o umowach o kupno-sprzedaż oznaczonych przedmiotów majątkowych oraz postanowień tegoż kodeksu o umowach o kupno-sprzedaż spadku. I z tego zatem powodu należało postępowanie w rozpoznawanej sprawie uznać za wadliwe z istotną szkodą dla skarżących. . . .

NTA nie rozważył, czy jest kompetentny do rozstrzygnięcia sprawy niniejszej czy też sprawa należy do właściwości sądów powszechnych. Ponieważ § 2379 kod.

cyw. niem. jest przepisem prywatnoprawnym, więc stąd — w związku z tezą OPA 2091/38 — wynika właściwość sądów powszechnych.

Z tego jednak nie wynika, że władza pozwana powinna była uchylić nakazy płatnicze doręczone nabywcom nieruchomości spadkowej i że władza skarbowa, skoro była zdania, iż powołany § 2379 ma zastosowanie, powinna była od razu wnieść do sądu pozew przeciw nabywcom owej nieruchomości. Jest istotne, że władza skarbowa nie zdążyła doręczyć nakazy płatnicze spadkobiercom. Wobec tego nakaz płatniczy doręczony nabywcy nieruchomości zawierał dwie enuncjacje: 1) ustalenie, że i w jakiej wysokości należy się podatek spadkowy oraz że do uiszczenia są obowiązani spadkobiercy, 2) ustalenie, że nadto jest obowiązany nabywca nieruchomości spadkowej, mianowicie na mocy § 2379 kod. cyw. Jest do pomyślenia, że nabywca nieruchomości przeciwstawił się o b u enuncjacjom, że np. zarzucił enuncjacji 1, iż podatek należy się w kwocie mniejszej niż wymierzona. Ponieważ enuncjacja 1 jest publicznoprawna, więc załatwienie środków odwoławczych, skierowanych przeciw tej enuncjacji, nie należy do zakresu sądów powszechnych, lecz mieści się w zakresie władzy skarbowej oraz NTA. Enuncjacja 2 jest prywatnoprawna. Ale z tego nie wynika, że osoba, do której enuncjacja 2 została skierowana, nie miała prawa przedstawienia swych zarzutów władzy skarbowej; nie wynika, iż władza skarbowa, otrzymawszy takie zarzuty, powinna je odrzucić z przyczyn formalnych, z powodu braku właściwości. Wszak wierzyciel prywatny, jeżeli dług nie został uiszczony we właściwym terminie, nie musi niezwłocznie udać się na drogę sądową, lecz zazwyczaj wzywa dłużnika do uiszczenia; dłużnik zaś, jeśli daną pretensję uważa za bezzasadną, nie musi wezwanie wierzyciela pominąć milczeniem i wyczekiwać pozwu, lecz może swe zarzuty przedstawić wierzycielowi. Odpowiednikiem odpowiedzi wierzyciela prywatnego na takie zarzuty jest decyzja władzy skarbowej drugiej instancji, załatwiająca odwołanie od tej części nakazu płatniczego, która zawiera enuncjację 2. Decyzja jednak ta jest „w istocie rzeczy oświadczeniem w prywatnoprawnej sprawie Skarbu Państwa" i nie podlega zaskarżeniu do NTA (zob. OPA 125/33). Wniesienie zaś pozwu przez władzę skarbową nie jest konieczne, gdyż ona może na podstawie nakazu płatniczego prowadzić egzekucję również przeciw osobie, którą uważa za odpowiedzialną na mocy § 2379 kod. cyw. niem.: prawną podstawą takiej egzekucji jest § 4 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych poz. 580 Dz. Ust.; w tym wypadku strona może się przeciwstawić za pomocą pozwu o umorzenie egzekucji (art. 566 k. p. c.); może też przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego wnieść pozew o ustalenie (art. 3 k. p. c.).

Achilles Rosenkranz

2093.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Obowiązek ubezpieczenia[1]: Pracownicy zakładów o charakterze publicznym. — Zakład pracy „prowadzony w sposób przemysłowy"[2].

---

[1] Por. OPA 17/32 (robotnicy niestali i dzienni), 120/33 (chałupnicy), 119/33

Ustawa o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia nakłada obowiązek zabezpieczenia nie tylko na przedsiębiorstwa i zakłady pracy przemysłowe, lecz także na zakłady pracy na zysk nie obliczone, a więc nie będące przemysłowymi w pojęciu prawa przemysłowego, ale które prowadzone są w sposób przemysłowy, tj. wykonują samoistnie i ciągle czynności dla osób trzecich, nie będących właścicielami tych zakładów względnie nie reprezentujących praw właścicieli.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1936 l. rej. 5667/34 w sprawie Gminy m. Torunia przeciw Komisji Orzeczniczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia na wypadek bezrobocia pracowników skarżącej gminy.

...Podniesiona przez stronę skarżącą okoliczność, że szkoły, straż ogniowa, wodociągi, szpital i ochronki przez nią utrzymywane są zakładami o charakterze publicznym, jest według ustalonej już judykatury NTA bez prawnego znaczenia dla kwestii legalności zaskarżonego orzeczenia i nie uzasadnia zarzutu sprzeczności tego orzeczenia z art. 1 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia, gdyż przepis ten nakłada obowiązek zabezpieczenia na wypadek bezrobocia nie tylko na przedsiębiorstwa i zakłady pracy przemysłowe, lecz także na zakłady pracy na zysk nie obliczone, a więc nie będące przemysłowymi w pojęciu prawa przemysłowego ale które prowadzone są w sposób przemysłowy. Do tej ostatniej kategorii zaliczyła władza pozwana wymienione zakłady strony skarżącej, która nie twierdzi, by zakłady w mowie będące nie posiadały istotnych cech należących do pojęcia zakładów prowadzonych w sposób przemysłowy w powszechnym tego pojęcia znaczeniu, a mianowicie, by nie wykonywały samoistnie i ciągle czynności dla osób trzecich, nie będących właścicielami tych zakładów względnie nie reprezentujących praw właścicieli. Tych atoli istotnych cech nie pozbawia omawianych zakładów wskazany przez skarżącą ich charakter publiczny, gdyż ustawodawca nie czyni w tym względzie wyjątku od zasady, wyrażonej w art. 1 cyt. ustawy. Trybunał zauważa przy tym, że powołanie się w skardze na wyrok NTA z 3 września 1930 l. rej. 4828/28 (Zb. wyr. nr 270 A) jest chybione, ileże według treści tego wyroku robotnicy wchodzącego tam pod uwagę biura notarial-

(ilość robotników w przedsiębiorstwie uzasadniająca obowiązek ubezpieczenia), 279/33 (praktykanci sklepowi), 377/33 (posiadanie kilku przedsiębiorstw, z których żadne nie zatrudnia powyżej pięciu robotników), 914/34 (robotnicy samorządowi, robotnicy sezonowi), 915/34 (robotnicy rolni i leśni, zajęci chwilowo w tartaku), 916/34 (członkowie spółki z ogr. odp.), 998/35 (robotnicy przedsiębiorstw samorządowych), 2099/38, 2100/38.

[2] Por. OPA 1247/35, 1248/35 (szpital miejski), 1249/35 (szpital SS. Miłosierdzia), 2094/38, 2095/38.

nego na terenie b. zaboru pruskiego uznani zostali za nie podlegających zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia tylko dlatego, że według ustawodawstwa tam obowiązującego notariusz posiada charakter urzędnika państwowego i z tego powodu biuro jego nie może być uważane za przedsiębiorstwo względnie za zakład pracy prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia.

Natomiast co się tyczy robotnika (palacza) zatrudnionego w budynku teatralnym miejskim, to według stanu akt Magistrat m. Torunia w odwołaniu swym z 10 sierpnia 1931 rzeczywiście podniósł, że nie prowadzi przedsiębiorstwa teatralnego lecz jest jedynie właścicielem budynku, odstępowanego innym na przedstawienia teatralne, a robotnik tam zajęty ma charakter dozorcy domu. Władza pozwana nie rozprawiła się w zaskarżonym orzeczeniu z tymi wywodami odwołania, a ograniczyła się tylko do stwierdzenia ogólnikowego, że teatr odpowiada cechom zakładu pracy prowadzonego w sposób przemysłowy. NTA uznał, że w tym punkcie zachodzi naruszenie form postępowania ze szkodą dla skarżącej....

2094.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Obowiązek ubezpieczenia[1]: Straż ogniowa. — Zakład pracy „prowadzony w sposób przemysłowy"[1].

Straż Ogniowa m. st. Warszawy jest zakładem pracy prowadzonym w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 4 lutego 1937 l. rej. 1821/35 w sprawie Gminy m. st. Warszawy przeciw Komisji Orzeczniczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia pracowników fizycznych Straży Ogniowej.

Zarząd Obwodowy Funduszu Bezrobocia na m. st. Warszawę decyzją z 16 czerwca 1934 zawiadomił Magistrat m. st. Warszawy, że w myśl § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 11 marca 1925 poz. 192 Dz. Ust. pracownicy fizyczni miejskiej Straży Ogniowej byli w czasie od 16 maja 1925 do 1 listopada 1931 objęci obowiązkiem zabezpieczenia na wypadek bezrobocia na tej zasadzie, że nie zapewniono im w tym okresie czasu takiego

[1] Por. OPA 2093/38, 2095/38.

zabezpieczenia, a stało się to dopiero na podstawie później wprowadzonych regulaminów.

Od tej decyzji Gmina m. st. Warszawy odwołała się do Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia wywodząc, że Straż Ogniowa m. st. Warszawy była we wskazanym okresie czasu częścią składową Zarządu Miejskiego jako urzędu miejskiego, zatem nie może być uważana po myśli powołanego przepisu za przedsiębiorstwo lub zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy.

Odwołania tego Komisja Orzecznicza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia na posiedzeniu 29 listopada 1934 nie uwzględniła i zatwierdziła decyzję niższej instancji.

Gmina m. st. Warszawy wniosła skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżąca gmina zarzuca, że władza pozwana nie rozpatrzyła jej zarzutu, podniesionego w odwołaniu, iż Straż Ogniowa m. st. Warszawy była w danym czasie częścią składową Zarządu Miejskiego jako urzędu miejskiego i dlatego nie może być uważana za przedsiębiorstwo lub zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy.

Na zarzut ten należy zaznaczyć, że władza pozwana ustaliła w zaskarżonym orzeczeniu na podstawie przytoczonych tam motywów, iż Straż Ogniowa m. st. Warszawy odpowiada cechom zakładu pracy prowadzonego w sposób przemysłowy, m. i. w szczególności dostarczając usług dla osób trzecich. Na skutek tego ustalenia władza pozwana pośrednio rozprawiła się z zarzutem odwołania, gdyż podała powody, wykluczające równoczesne uznanie Straży Ogniowej za część składową urzędu miejskiego jako takiego.

Według dalszego zarzutu skargi, Straż Ogniowa m. st. Warszawy nie może być uznana za przedsiębiorstwo lub zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy, z tego powodu, iż Straży Ogniowej m. st. Warszawy brak jest cechy, zdaniem skarżącej istotnej, do uznania jej za taki zakład, którą jest — jak wywodzi skarga — prawo właściciela zakładu zaniechania pewnych robót, wchodzących w zakres działania zakładu, gdy uzna je dla siebie za niewygodne lub nieodpowiednie.

Trybunał nie uznał trafności tego zarzutu w odniesieniu do wchodzącej tu pod uwagę Straży Ogniowej. Jakkolwiek bowiem właściciel zakładu pracy ma według zasad prawa prywatnego niewątpliwie wskazane przez skarżącą uprawnienie, to jednak uprawnienie to doznaje z natury rzeczy ograniczenia, o ile jego wykorzystaniu stanie na przeszkodzie interes publiczny; taką zaś przeszkodą jest w niniejszym przypadku wzgląd na bezpieczeństwo publiczne, związane z funkcjonowaniem straży ogniowej.

Nie ma zaś uzasadnionego powodu, dla którego powyższe ograniczenie miałoby samo przez się pozbawić Straż Ogniową m. st. Warszawy cha-

rakteru zakładu pracy prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust., skoro co do niej zachodzą cechy wskazane w zaskarżonym orzeczeniu jako nadające temu zakładowi dany charakter, a których istnienia w odniesieniu do tej Straży skarżąca gmina w swej skardze nie kwestionuje.

Powołanie się zastępcy strony skarżącej na rozprawie na ustawę z 13 marca 1934 poz. 365 Dz. Ust. jest chybione, ponieważ żaden z przepisów tej ustawy nie upoważnia do wniosku, by zawodowa straż pożarna, do której utrzymywania skarżąca jest obowiązana, miała z tego powodu stać się częścią składową Zarządu Gminy jako urzędu miejskiego.

Ponieważ NTA nie dopatrzył się nielegalności zaskarżonego orzeczenia we wskazanych w skardze kierunkach, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

2095.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Obowiązek ubezpieczenia: Robotnicy zatrudnieni w zakładach pracy, posiadających charakter publicznoprawny; woźni szkół powszechnych; dozorcy miejscy[1]. — Zakład pracy „prowadzony w sposób przemysłowy"[1].

1. Robotnicy, zatrudnieni w posiadających charakter publicznoprawny zakładach pracy, prowadzonych w sposób przemysłowy, mogą być w dziedzinie ubezpieczenia, unormowanego ustawą z 18 lipca 1924 poz. 555/32 Dz. Ust., o tyle tylko traktowani odmiennie od robotników, zatrudnionych w posiadających charakter prywatnoprawny zakładach powyższej kategorii, o ile to jest wyraźnie w ustawie przewidziane. (Teza).

2. Administracja domu czynszowego może podpadać pod pojęcie zakładu pracy prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 powołanej wyżej ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 22 października 1937 l. rej. 3918/35 w sprawie Gminy m. Wilna przeciw Komisji Orzeczniczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia dozorców miejskich i woźnych szkół powszechnych.

Zarząd Obwodowy Funduszu Bezrobocia w Wilnie decyzją z 26 czerw-

[1] Por. OPA 2093/38, 2094/38.

ca 1934 względnie z 11 września 1934, powołując się na art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia poz. 555/32 Dz. Ust., zobowiązał gminę m. Wilna do zapłaty składek ubezpieczeniowych za dozorców domów miejskich i za służbę (woźnych) szkół powszechnych, a Komisja Orzecznicza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia orzeczeniem z 18 lutego 1935 nie uwzględniła odwołania gminy m. Wilna od powyższej decyzji, ponieważ za zakład pracy prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu powołanego wyżej przepisu uważać należy miejsce zbiorowej najemnej pracy ludzkiej, wykonywanej ciągle i samoistnie oraz zorganizowanej w celu wytwarzania lub przetwarzania bądź też wymiany dóbr względnie w celu dostarczenia usług dla osób trzecich, a szkoły i administracja domów zarządu miejskiego odpowiadają tym wymogom.

Na to orzeczenie z 18 lutego 1935 wniosła gmina m. Wilna skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Nietrafne jest zapatrywanie skarżącej gminy, że do istoty zakładów pracy, prowadzonych w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 w brzmieniu poz. 555/32 Dz. Ust., należy także ich prywatnoprawny charakter, ujawniający się w tym, iż właściciel może według swego uznania zwinąć dany zakład, i że wobec tego pod pojęcie zakładów prowadzonych w sposób przemysłowy nie podpadają w myśl tej ustawy zakłady o charakterze publicznoprawnym. W zasadzie nie ma bowiem powodu do tego, aby w dziedzinie ubezpieczenia traktować robotników zatrudnionych w zakładach pracy o charakterze publicznoprawnym inaczej niż robotników zatrudnionych w zakładach pracy o charakterze prywatnoprawnym. Robotników pierwszej z tych kategorii należy wobec tego traktować odmiennie od robotników kategorii drugiej tylko o tyle, o ile to jest wyraźnie w prawie przewidziane (zob. art. 1 ust. ost. ustawy i rozporządzenie min. z 25 czerwca 1932 poz. 546 Dz. Ust.). Powyższe wnioski są pod względem istotnym zgodne z dotychczasowym orzecznictwem NTA. I tak w wyroku z 11 stycznia 1934 l. rej. 870/32, dotyczącym ubezpieczenia robotników szpitala państwowego w Kępnie, Trybunał uznał, że służące temu szpitalowi prawo publiczności nie pozbawia go cech zakładu prowadzonego w sposób przemysłowy. W wyroku zaś z 22 czerwca 1936 l. rej. 5667/34[1] Trybunał wyjaśnił, że publicznoprawny charakter utrzymywanych przez gminę m. Torunia szkół, wodociągów, straży ogniowej i szpitala sam przez się nie wyklucza jeszcze obowiązku ubezpieczenia robotników, zatrudnionych w tych zakładach. To samo pod względem istotnym Trybunał wypowiedział także w wyroku z 4 lutego 1937 l. rej.

---

[1] OPA 2093/38.

1821/35 w sprawie ubezpieczenia pracowników fizycznych Straży Ogniowej m. Warszawy[1].

Wbrew zatem odmiennemu zapatrywaniu skarżącej gminy publicznoprawny charakter szkół sam przez się nie jest jeszcze przeszkodą do uznania woźnych, zatrudnionych w tych zakładach, za podlegających obowiązkowi ubezpieczenia.

Rozpatrując zaś dalsze wywody skarżącej gminy, dotyczące ubezpieczenia woźnych szkolnych, należy stwierdzić, że skarżąca gmina podniosła w odwołaniu od decyzji z 26 czerwca 1934, iż jest wprawdzie obowiązana do utrzymywania lokali szkolnych lecz nie jest właścicielką tych zakładów. Skarżąca gmina stoi przy tym widocznie na stanowisku, że nie jest pracodawcą woźnych. Zarzut ten może mieć istotne znaczenie, gdyż za uiszczanie składek ubezpieczeniowych odpowiada w myśl art. 7 ustawy, o której mowa, pracodawca. Rzeczą władzy pozwanej było wobec tego rozprawić się z tym zarzutem. Gdy zaś władza pozwana tego zaniechała a w następstwie tego utrudniła skarżącej gminie dalszą obronę prawną, należało zaniechanie powyższe uznać za naruszenie form postępowania ze szkodą dla skarżącej gminy.

Co do ubezpieczenia dozorców domowych skarżąca gmina wywodzi, że chodzi o domy przeznaczone do oddawania w najem i o domy, w których mieszczą się urzędy i instytucje samorządowe. Tę ostatnią okoliczność Trybunał pominął na podstawie art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., ponieważ ona nie została przytoczona w postępowaniu administracyjnym.

O ile zaś chodzi o domy czynszowe, to zaskarżonym orzeczeniem za zakłady prowadzone w sposób przemysłowy uznano nie te domy same lecz ich administrację. Ta zaś administracja może odpowiadać przytoczonym w zaskarżonym orzeczeniu cechom zakładu prowadzonego w sposób przemysłowy. Okoliczność więc, że dozorcy, których dotyczy zaskarżone orzeczenie, pełnią usługi w domach czynszowych, sama przez się nie jest przeszkodą do powstania obowiązku ubezpieczenia w myśl ustawy z 18 lipca 1924. Czy zaś inne przeszkody nie zachodzą w tym względzie, tego Trybunał w myśl wspomnianego wyżej art. 83 (ust. 2) nie rozpatrywał.

Kierując się tymi rozważaniami należało uchylić zaskarżone orzeczenie, o ile ono dotyczy ubezpieczenia woźnych szkolnych, z powodu wadliwego postępowania, poza tym zaś oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

---

[1] OPA 2094/38.

2096.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Przemysł okrężny — istota[1].

Zawodność zysków rzeczywistych z okrężnej sprzedaży, gdy są stwierdzone cel zarobkowy i wykonywanie zawodowe, nie wyłącza istoty wykonywania przemysłu okrężnego (art. 1, 46 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust.).

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 19 sierpnia 1937 3 K. 677/37.

Kasacja oskarżonej zarzuca obrazę art. 516 lit. a) k. p. k. w związku z art. 1 i 46 prawa przemysłowego przez skazanie oskarżonej mimo braku cech wykroczenia w czynie oskarżonej, ponieważ sprzedaż książek nie była obliczona na zysk i była dokonywana w imieniu i na rachunek „badaczy Pisma Św.“ przez oskarżoną nie samoistnie lecz jako przez członka tego stowarzyszenia, podczas gdy źródłem zarobkowania oskarżonej jest czynienie posług.

SN zważył co następuje:

Rozpoznając kasację w myśl art. 511 lit. a) k. p. k. w granicach zakreślonych tym artykułem, należy oprzeć się na ustaleniach faktycznych zaskarżonego wyroku. Sąd odrzucił obronę oskarżonej, jakoby kwoty uzyskane ze sprzedaży oddała stowarzyszeniu — co twierdzi kasacja — i jakoby nie miała celu zarobkowego, a owszem ustala, że czyniła ze sprzedaży tej stałe źródło swego utrzymania. Istoty tego ustalenia nie wyłącza, że wyrok nie wymienia poszczególnych sprzedaży i cen ani cyfrowo zarobków uzyskanych. Zawodność bowiem zysków rzeczywistych z okrężnej sprzedaży, gdy są stwierdzone cel zarobkowy i wykonywanie zawodowe, nie wyłącza istoty wykonywania przemysłu okrężnego (art. 1, 46 prawa przemysłowego).

Z tych zasad SN kasację oskarżonej oddalił.

---

[1] Por. OPA 492/33.

2097.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Przemysł naftowy: Obowiązek eksportu — „mniejsze przedsiębiorstwa rafineryjne".

Ustalenie w konkretnym przypadku, czy dane przedsiębiorstwo jest mniejsze w rozumieniu art. 1 lit. g) ustawy z 18 marca 1932 poz. 306 Dz. Ust., pozostawione jest ocenie władzy stosownie do zdolności wytwórczej tego przedsiębiorstwa nie przekraczającej 6.000 ton rocznie. (Teza).

Wyrok NTA z 12 listopada 1937 l. rej. 5756/35 w sprawie firmy: „Jasło" Zakłady Przemysłowo-Naftowe Gartenberg i Schreyer Sp. Akc. w Niegłowicach przeciw Ministerstwu Przemysłu i Handlu w przedmiocie przyznania ulgi w kwestii eksportu ropy naftowej.

Na prośbę firmy: „Jasło" Zakłady Przemysłowo-Naftowe Gartenberg i Schreyer Sp. Akc. w Niegłowicach obok Jasła o pozwolenie na przeróbkę w jej rafinerii ropy do wysokości 6.000 ton rocznie na warunkach uprzywilejowanych, tj. z ulgami przewidzianymi w § 9 i 10 rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 12 października 1932 poz. 754 Dz. Ust., Ministerstwo Przemysłu i Handlu orzeczeniem z 1 sierpnia 1935 udzieliło ulgi przewidzianej w § 10 rozporządzenia, natomiast odmówiło przyznania ulgi z § 9. W motywach odmowy Ministerstwo zaznaczyło, że rozporządzenie w § 9 zgodnie z art. 1 lit. g) ustawy z 18 marca 1932 poz. 306 Dz. Ust. przyznaje wymienione tam ulgi przedsiębiorstwom rafineryjnym mniejszym, atoli bez określenia, które przedsiębiorstwa tego rodzaju uważać należy za mniejsze. W praktyce, jaka się przyjęła w przemyśle naftowym, zaliczono do przedsiębiorstw większych te firmy, które według § 92 statutu „Polskiego Eksportu Naftowego" (Monitor Polski poz. 101 z 1933 r.) otrzymały po jednym miejscu jako członkowie rady nadzorczej tej organizacji, a to z racji swoich znacznych środków materialnych oraz możliwości produkcyjnych; między nimi wymieniona jest pod p. 5 firma „Jasło", która zatem jako przedsiębiorstwo uznane za większe nie może ubiegać się o ulgę z § 9 cyt. wyżej rozporządzenia.

Na orzeczenie to, o ile nim odmówiono prośbie o przyznanie ulgi z § 9 rozporządzenia z 12 października 1932, wniosła firma do NTA skargę, w której zarzuca, że wskazana odmowa nie ma oparcia w prawie, gdyż zdaniem skarżącej w myśl § 9 za rafinerię mniejszą uważać należy każdą rafinerię, która przerabia najwyżej 6.000 ton rocznie; gdy więc skarżąca oświadczyła we właściwym czasie, iż zamierza ograniczyć produkcję swej rafinerii do 6.000 ton rocznie, to ulga z § 9 powinna być do niej automa-

tycznie stosowana. Wskazując dla poparcia swego zapatrywania na przepisy § 1 rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 27 maja 1933 poz. 318 Dz. Ust. i §§ 9 ust. 2, 49 i 50 ust. 2 statutu „Polskiego Eksportu Naftowego“, skarżąca wywodzi wreszcie, że za uwzględnieniem jej żądania ulgi z § 9 rozporządzenia z 12 października 1932 przemawia także przepis art. 1 lit. g) ustawy z 18 marca 1932.

NTA rozpatrując skargę, nie przychylił się do jej wywodów. Jak to już bowiem Trybunał orzekł i wyjaśnił w wyroku swym z 25 czerwca 1937 l. rej. 750/36[1], celem ustawy z 18 marca 1932 było m. i. uregulowanie przerobu i obrotu ropą naftową i produktami naftowymi, a dla osiągnięcia tego celu Minister Przemysłu i Handlu otrzymał upoważnienie do wydawania rozporządzeń w zakresie, wyszczególnionym w punktach a) do m) art. 1 tej ustawy. O ile chodzi o obrót produktami naftowymi, to ustawodawca, czyniąc różnicę między obrotem w kraju a eksportem, pozostawia regulację tego ostatniego uznaniu Ministra Przemysłu i Handlu, z tą wskazówką, aby uwzględniać trudniejsze położenie przedsiębiorstw mniejszych. Nie mógł przy tym ustawodawca mieć na myśli przedsiębiorstw o dużym kapitale akcyjnym, które bądź wskutek popadnięcia w trudności finansowe, bądź z innych przyczyn ograniczą swoją produkcję do najwyżej 6.000 ton rocznie. Udzielenie ulgi z § 9 żądanej przez skarżącą, jako przedsiębiorstwo z istoty swej niespornie większe, nie dałoby się pogodzić z tendencją ustawy przyjścia z pomocą w drodze ulg przedsiębiorstwom z istoty swej mniejszym. Ponieważ zaś powołana ustawa nie zawiera wskazań, co należy rozumieć przez wyrażenie „przedsiębiorstwo mniejsze“, przeto ustalenie w każdym konkretnym przypadku, czy dane przedsiębiorstwo jest mniejsze w rozumieniu art. 1 lit. g) ustawy, pozostawione jest ocenie władzy, stosownie do zdolności wytwórczej przedsiębiorstwa, nie przekraczającej 6.000 ton rocznie.

Jeżeli zatem w niniejszej sprawie władza pozwana doszła do przekonania, że skarżąca firma nie może być zaliczona do przedsiębiorstw mniejszych jedynie na podstawie swego oświadczenia i z tego powodu nie może korzystać z ulgi, przewidzianej w § 9 rozporządzenia z 12 października 1932, to w tym ustaleniu władzy Trybunał nie dopatrzył się ani naruszenia obowiązujących przepisów, ani dowolności. Za tym stanowiskiem przemawiają również względy słuszności, każde bowiem większe przedsiębiorstwo miałoby możność uchylenia się od udziału w eksporcie przez zgłoszenie zmniejszenia produkcji w granicach nie przekraczających 6.000 ton

---

[1] Powołany wyrok zapadł w sprawie firmy: „Vacuum Oil Company“ Sp. Akc. — Rafineria olejów mineralnych w Czechowicach w przedmiocie ulg z § 9 i 10 rozporządzenia z 12 października 1932 poz. 754 Dz. Ust.; motywy obu wyroków są prawie dosłownie zgodne.

rocznie; uchylenie się zaś choćby części większych przedsiębiorstw od eksportu byłoby połączone ze zwiększeniem obciążenia reszty eksportujących przedsiębiorstw.

Powyższa wykładnia art. 1 lit. g) powołanej ustawy odnośnie do ulg eksportowych ma oczywiście także pełne zastosowanie, gdy chodzi o interpretację wydanych na podstawie tego przepisu ustawowego rozporządzeń Ministra Przemysłu i Handlu, jak również statutu „Polskiego Eksportu Naftowego", na które skarżąca firma się powołuje, a które już z charakteru swego jako postanowienia wykonawcze nie mają mocy derogowania ustawy, z której czerpią podstawę swej egzystencji.

Kierując się tymi rozważaniami NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2098.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Ochrona znaków defenzywnych (zapasowych)[1]. — Podobieństwo znaków[2].

1. **Warunkiem koniecznym do uznania prawa z rejestracji znaku towarowego za nieważne na zasadzie art. 177 ust. 1 lit. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. jest, aby zarówno towar, co do którego pochodzenia, rodzaju lub jakości odbiorcy są wprowadzeni lub mogą być oczywiście wprowadzeni w błąd tym znakiem, jak i towar, doznający wymienionym przepisem ochrony, znajdowały się na rynku krajowym.** (Teza).

2. **Ochrona znaku towarowego na zasadzie art. 179 ust. 1 i art. 181 powołanego wyżej rozporządzenia nie jest uzależniona od faktycznego wprowadzenia na rynek krajowy towaru, opatrzonego tym znakiem znak tzw. defenzywny lub zapasowy).** (Teza).

3. **Art. 181 wymienionego wyżej rozporządzenia rozszerzył stosowanie skutków prawnych, przewidzianych w art. 179 tegoż rozporządzenia dla znaków identycznych ze znakami wcześniejszymi, na znaki różniące się od dawniejszych tak nieznacznie, że mimo różnic odbiorca towaru może z łatwością przypuszczać, iż towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci.** (Teza).

---

[1] Por. OPA 2099/38.

[2] Por. OPA 18/32, 888/34, 889/34, 972/35, 1881/37, 1882/37, 1883/37, 1884/37, 1885/37, 1886/37, 2006/37, 2099/38.

Wyrok NTA z 15 października 1936 l. rej. 9805/34 w sprawie firmy: Pierwsza Królewsko-Hucka Parowa Fabryka Mydła Emanuel Socha w Królewskiej Hucie przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia rejestracji znaku towarowego.

Firma „Georg Schicht A. G.“ w Ujściu n. Łabą (Czechosłowacja), powołując się na postanowienia art. 177 ust. 1 lit. c) prawa z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., wniosła do Urzędu Patentowego skargę o unieważnienie rejestracji znaku towarowego, dokonanej za nrem rej. 22475 na rzecz firmy „Pierwsza Królewsko-Hucka Fabryka Mydła Emanuel Socha“ w Królewskiej Hucie dla oznaczania mydła. Znak ten przedstawia prostokątną etykietę, podzieloną na dwie części, z których jedna zawiera napis „Socha“, w drugiej znajduje się rysunek łabędzia w owalu.

Decyzją z 25 kwietnia 1933 Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego unieważnił zaskarżoną rejestrację w części, dotyczącej rysunku łabędzia, na tej podstawie, że znak sporny w tej części uważać należy za taki sam w rozumieniu art. 181 cyt. na wstępie prawa jak zarejestrowane wcześniej na rzecz skarżącej firmy dla tego samego towaru znaki nry 7552, 16723 i 16803 z rysunkami łabędzi. Natomiast co się tyczy napisu „Socha“, Wydział spraw spornych zaznaczył, że napisu tego nie można uważać za kolidujący z napisem „Schicht“, ponieważ przede wszystkim słowo „Socha“ jest nazwiskiem właściciela firmy pozwanej, a nadto różni się znacznie od nazwiska „Schicht“. Odnośnie zaś do podniesionej także w skardze przeszkody do rejestracji z art. 177 ust. 1 lit. c) wymienionego prawa Wydział spraw spornych ustalił brak podstaw do przyjęcia, że w danym przypadku zachodzi oczywista możliwość wprowadzenia odbiorców w błąd co do pochodzenia towarów, gdyż jest rzeczą notoryczną, że na rynku polskim nie ma zupełnie mydła wyrobu firmy skarżącej, lecz wyłącznie tylko mydło wyrobu polskiej firmy Schicht-Lever S. A., będącej samodzielnym przedsiębiorstwem.

Odwołania firmy pozwanej Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 4 października 1934 nie uwzględnił i zatwierdził decyzję pierwszej instancji. Według motywów orzeczenia, Wydział spraw spornych słusznie przyjął, że w odniesieniu do rysunku łabędzia zachodziła przeszkoda z art. 179 ust. 1 i art. 181. Dalej za nietrafne uznał Wydział odwoławczy zarzuty odwołania, iż unieważnienie rejestracji znaku takiego samego w rozumieniu art. 181 jak znak dawniejszy może być orzeczone tylko wówczas, gdy odbiorca ma ów znak w pamięci dlatego, że widział na rynku towar z tym znakiem, a tymczasem firma „Georg Schicht A. G.“ towarów swych ze wskazanymi znakami na rynek polski wcale nie wysyła. Wydział odwoławczy zaznaczył, że ustawa nie uzależnia ważności znaku od tego, czy jest używany lub nie, i że przepisy art. 179 ust. 1 od-

noszą się zarówno do znaków identycznych, jak i do znaków podobnych czyli takich samych stosownie do postanowienia art. 181.

W skardze, wniesionej na to orzeczenie, firma „Pierwsza Królewsko-Hucka Parowa Fabryka Mydła Emanuel Socha“ zarzuca, że mylne jest stanowisko władzy pozwanej, iż art. 179 ust. 1 i art. 181 stanowią jedną i tę samą przeszkodę do rejestracji znaku spornego, a art. 181 stanowi jedynie ustawową interpretację art. 179 ust. 1. Skarżąca wskazuje na art. 183 i 198 ust. 4, wyliczające oddzielnie te dwa artykuły (179 i 181) jako odrębne przeszkody rejestracji znaków; wspólnym zaś znamieniem przyczyn nieważności rejestracji z obu tych artykułów jest to, że obie nie dają podstawy do wytoczenia actio popularis z art. 192 ust. 1 o unieważnienie — z wyjątkiem wypadku przewidzianego w art. 192 ust. 2, nie wchodzącego tutaj pod uwagę. Jak dalej wywodzi skarżąca — wynika stąd, że legitymację do wszczęcia skargi o unieważnienie znaku posiada wyłącznie strona pokrzywdzona; atoli o ile chodzi o nieważność rejestracji z art. 179 ust. 1 tj. znaków identycznych, to zdaniem skarżącej ochrona z art. 179 obejmuje wszelkie znaki tak używane, jak defenzywne (zapasowe), tymczasem przy żądaniu unieważnienia rejestracji znaku na podstawie art. 181 powód — jak twierdzi skarżąca — musi wykazać, że jego przedsiębiorstwo wypuszcza faktycznie towar na rynek i że odbiorcy wskutek tego mają znak jego w pamięci i mogą być wprowadzeni w błąd, co do pochodzenia towaru, a w następstwie tego właściciel znaku zapasowego z ochrony z art. 181 korzystać nie może. Z tych wywodów skarżąca dochodzi do wniosku, że firma „Georg Schicht A. G.“, nie wypuszczając na rynek polski mydła z łabędziem, nie jest pokrzywdzona, zatem na podstawie art. 181 nie posiada legitymacji do wytoczenia skargi o unieważnienie spornego znaku, a w tym związku Urząd Patentowy nie był władny uzupełnić podstawę skargi, w której art. 181 nie był powołany, ani też nie zachodzą merytoryczne wymogi tego artykułu wobec braku towaru powódki zaopatrzonego znakiem łabędzia i wobec nieistnienia odbiorców tego towaru w Polsce.

NTA rozważył co następuje:

O ile skarżąca kwestionuje w ogóle legitymację firmy „Georg Schicht A. G.“ do żądania unieważnienia spornego znaku na podstawie art. 181 z powodu, że znak z łabędziem firmy tej jest tylko znakiem zapasowym i że towar jej z tym znakiem nie znajduje się na rynku polskim, a tym samym sporny znak nie może wprowadzać w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru, to Trybunał zauważa przede wszystkim, że prawodawca w art. 181 rozszerzył stosowanie tych samych skutków prawnych, jakie przewidziano w art. 179 odnośnie do znaków identycznych ze znakami wcześniejszymi, na inne jeszcze znaki, mianowicie na znaki różniące się od dawniejszych tak nieznacznie, że mimo różnic odbiorca towaru

może z łatwością przypuszczać, iż towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci. Dla zastosowania art. 179 ust. 1 na podstawie rozszerzającej wykładni pojęcia tożsamości znaków, zawartej w art. 181, wystarczy, aby zachodziło określone w tym ostatnim artykule podobieństwo pomiędzy znakiem nowszym konkurencyjnym a dawniejszym, który odbiorca ma w pamięci jako znak towarowy pewnego przedsiębiorstwa. Natomiast art. 181 swoją treścią nie upoważnia do wniosku, wysnutego przez skarżącą, że artykuł ten — w przeciwieństwie do art. 179 ust. 1 — wymaga dla zastosowania go obecności na rynku polskim towaru, zaopatrzonego znanym odbiorcy znakiem dawniejszym. Przyjąć wobec tego należy wbrew wywodom skargi, że art. 181 — podobnie zresztą, jak to bezspornie ma miejsce co do art. 179 ust. 1 — może być stosowany w celach ochronnych także wtedy, gdy chodzi o dawniejsze znaki tzw. zapasowe, tj. nie używane w danym czasie do oznaczania towarów pewnego przedsiębiorstwa na rynku krajowym. A takim właśnie znakiem zapasowym, jak wynika z przewodu, jest znak, którego ochrony domagała się firma „Georg Schicht A. G.“ w niniejszej sprawie w Urzędzie Patentowym. W związku z powyższym upada niepodniesiony zresztą w odwołaniu zarzut, że władza nietrafnie opiera się także na art. 181, mimo że firma Georg Schicht oparła swoją skargę do Urzędu Patentowego na art. 179 bez powołania się na art. 181.

NTA nie miał potrzeby zajmować się wywodami skargi, w których skarżąca stara się wykazać, że znak sporny nie może wprowadzić odbiorców w błąd co do pochodzenia towaru, przez nią wyprodukowanego; kwestię bowiem, czy dany znak wprowadza lub może oczywiście wprowadzić w błąd co do pochodzenia towaru tym znakiem opatrzonego, reguluje w szczególności art. 177 ust. 1 lit. c), a władza pozwana dla uzasadnienia nieważności części rysunkowej spornego znaku na ten artykuł wcale się nie powołała. Co więcej, władza pozwana uznała za uzasadnione ustalenie przez Wydział spraw spornych braku w niniejszym przypadku przeszkody z art. 177 ust. 1 lit. c), ponieważ — jak słusznie podniosła władza pozwana — warunkiem niezbędnym do zastosowania art. 177 ust. 1 lit. c) jest możność nabycia na rynku polskim towarów zarówno przedsiębiorstwa, znanego odbiorcy, jak i przedsiębiorstwa, którego znak wprowadza lub może oczywiście wprowadzić w błąd odbiorcę co do pochodzenia towaru. Ten jednak warunek wobec niesprowadzania wyrobów firmy „Georg Schicht“ na rynek polski nie zachodzi.

Ponieważ NTA nie dopatrzył się nielegalności zaskarżonego orzeczenia we wskazanych w skardze kierunkach, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

2099.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Ochrona znaków defenzywnych (zapasowych)[1]. — Podobieństwo znaków[1].

1. Oczywiste wprowadzenie w błąd odbiorców pewnych towarów podobieństwem znaków (art. 177 ust. 1 lit. c) rozp. Prez. z r. 1928) możliwe jest tylko wtedy, gdy na rynku tutejszym znajdują się w rzeczywistości towary obu wchodzących w rachubę przedsiębiorstw, stosujących dane znaki.

2. W myśl art. 181 rozp. Prez. z r. 1928 nie wystarcza stwierdzenie w ogóle podobieństwa względnie wspólności, choćby bardzo nawet licznych cech obu znaków, lecz wymagane jest zacieranie się różnic między obu znakami w umyśle odbiorcy, który ma w pamięci znak dawniejszy. Natomiast w wypadkach dalej sięgających różnic, wychodzących poza ramy art. 181, a mogących jednak wprowadzić w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru lub jego rodzaju itp., ochronę prawną przewiduje art. 177 ust. 1 lit. c), oczywiście przy zachodzących po temu warunkach.

Wyrok NTA z 23 października 1936 l. rej. 6560/34 w sprawie firmy „Georg Schicht A. G." w Ujściu n. Łabą (Czechosłowacja) przeciw Wydziałowi Odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia rejestracji znaku towarowego.

Firma „Georg Schicht A. G." w Ujściu n. Łabą wniosła do Urzędu Patentowego skargę o unieważnienie rejestracji znaku towarowego nr rej. 20925, dokonanej na rzecz Hermana Fröhlicha, właściciela fabryki mydła we Lwowie, dla oznaczania mydła. Znak ten przedstawia dwa przylegające prostokąty, z których jeden wypełnia napis „Schidol", a w drugim znajduje się rysunek zebry i napis „Schidol z zebrą".

Decyzją z 2 maja 1933 Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego unieważnił zaskarżoną rejestrację, uznając ją za sprzeczną z postanowieniami art. 179 ust. 1 lit. c) w związku z art. 181 prawa z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. W uzasadnieniu zaznaczono, że znak sporny w części, dotyczącej napisu „Schidol", ze względu na znaczne podobieństwo wzrokowe do słów „Schicht", „Schi", a zwłaszcza „Schichtol", winien być uważany za taki sam w rozumieniu ustawowym jak wymienione znaki powódki; co się tyczy części rysunkowej spornego znaku, wyobrażającej zebrę, to i tę część winno się uznać za kolidującą ze znakami powódki

---

[1] Por. OPA 2098/38.

nry 7355 i 7892, przedstawiającymi rysunki kozłów w biegu, jak również ze znakiem nr rej. 7905, przedstawiającym rysunek konia, a to z uwagi na tożsamość motywu w porównywanych znakach. Co do podniesionej również w skardze przeszkody z art. 177 ust. 1 lit. c) powołanego prawa Wydział spraw spornych zaznaczył, że brak jest podstaw do przyjęcia jej istnienia z powodu, że, jak wiadomo, nie ma na rynku polskim mydła powódki, lecz znajduje się mydło polskiej firmy „Przemysł Tłuszczowy w Polsce Schicht-Lever S. A.“ w Warszawie, będącej samodzielnym przedsiębiorstwem.

Wskutek odwołania Hermana Fröhlicha Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 12/26 kwietnia 1934 uchylił decyzję I instancji i uwzględnił skargę firmy „Georg Schicht A. G.“ w części dotyczącej napisów „Schidol“, natomiast nie podzielił zapatrywania Wydziału spraw spornych, jakoby znak odwołującego się w części obrazowej należało uważać za taki sam w rozumieniu art. 181 jak znak firmy „Georg Schicht A. G.“ nr 7905 z rysunkiem konia. W szczególności Wydział odwoławczy ustalił w swym orzeczeniu, że między bardzo dokładnym rysunkiem zebry w znaku spornym a rysunkiem konia — zwróconego w inną stronę — w znaku nr 7905 zachodzi tak znaczna i na pierwszy rzut oka dla każdego widoczna różnica, że o identyfikowaniu obu tych rysunków nie może być mowy; twierdzenie zaś — jak zauważyła władza odwoławcza — iż znaki, wyciskane na mydle, są niewyraźne, nie zostało w danym przypadku udowodnione; zresztą znaki muszą być oceniane w tej postaci jak zostały zgłoszone i zarejestrowane, zwłaszcza, że przy rejestracji nie zastrzeżono sposobu ich używania. Co do braku przeszkody do rejestracji spornego znaku z art. 177 ust. 1 lit. c) Wydział odwoławczy uznał za trafne stanowisko, zajęte przez Wydział spraw spornych.

Na to orzeczenie wniosła firma „Georg Schicht A. G.“ skargę do NTA, który rozpatrując sprawę zaznacza na wstępie zgodnie ze stanowiskiem zajętym w wyroku z 15 października 1936 l. rej. 9805/34[1], że art. 181 powołanego prawa stoi w ścisłym związku z art. 179, którego jest uzupełnieniem w kierunku interpretacji wyrażenia: „znak taki sam“. O ile mianowicie w art. 179 wyrażenie to określa bezwzględną identyczność znaku nowszego z dawniejszym, to w art. 181 prawodawca rozszerza ramy pojęcia „znaku takiego samego“ także na znak różniący się od dawniejszego tak nieznacznie, że mimo różnic odbiorca towaru, zaopatrzonego nowszym znakiem, może z łatwością przypuszczać, że towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma on w pamięci. Ten wyłom w wymogu bezwzględnej identyczności obu znaków z art. 179, posiadając charakter wyjątku, w praktycznym zastosowaniu art. 181 nie może być tłumaczony

---

[1] OPA 2098/38.

rozszerzająco, a w szczególności nie wystarcza w myśl art. 181 stwierdzenie w ogóle podobieństwa względnie wspólności choćby bardzo nawet licznych cech obu znaków, lecz wymagane jest zacieranie się różnic między obu znakami w umyśle odbiorcy, który ma w pamięci znak dawniejszy.

Natomiast w wypadkach dalej sięgających różnic, wychodzących poza ramy art. 181, a mogących jednak wprowadzić w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru lub jego rodzaju itp., ochronę prawną przewiduje art. 177 ust. 1 lit. c), oczywiście przy zachodzących po temu warunkach.

Co do konkretnych zarzutów skargi, wniesionej na powyższe orzeczenie, o ile nim częściowo utrzymana została rejestracja spornego znaku, firma „Georg Schicht A. G." występuje przeciwko zapatrywaniu władzy pozwanej co do istnienia między oboma porównywanymi znakami różnicy wykluczającej identyfikowanie rysunków i wywodzi, że skoro według Ilustrowanej Encyklopedii Trzaski, Ewerta i Michalskiego zebra jest nazwą gatunku konia, zachodzi możliwość pomyłki, zwłaszcza na pierwszy rzut oka i że przy takim produkcie jak mydło do prania nie można liczyć na wyjątkową lub choćby na dostateczną zdolność orientacyjną odbiorcy w kierunku odróżnienia tych dwóch znaków.

NTA nie przychylił się do tych wywodów skargi. Władza pozwana, wykonując przysługujące jej w tym względzie prawo oceny, doszła do przekonania, że rysunek w spornym znaku nie jest taki sam w rozumieniu art. 181. Temu ustaleniu władzy przeciwstawia skarżąca jedynie swój własny odmienny pogląd w danej kwestii.

Otóż dla zastosowania art. 181 miarodajna jest niewątpliwie ocena władzy, oparta na własnej obserwacji i doświadczeniu fachowym tej władzy, a Trybunał nie miał podstaw do przyjęcia, że władza pozwana przy wykonaniu oceny w niniejszej sprawie przekroczyła granice zakreślone art. 181. Nie jest zaś rzeczą Trybunału jako instancji kasacyjnej merytoryczną ocenę władzy zastąpić własną oceną.

Skarga zawiera ponadto zarzut, że argument, przytoczony przez pozwaną władzę, iż skarżąca nie sprzedaje na rynku polskim towarów, zaopatrzonych jej znakami i że dlatego nie zachodzą faktyczne i prawne podstawy do przyjęcia istnienia przeszkody z art. 177 ust. 1 lit. c), jest pod względem faktycznym nieustalony, a pod względem prawnym bez znaczenia; zarazem skarżąca podnosi, że korzysta z ochrony swego znaku jako tzw. defenzywnego (zapasowego), a więc bez względu na to, czy znak ten jest w użyciu, przy czym nadmienia skarżąca, że jej znaki towarowe są od dawna szeroko rozpowszechnione i znane.

Na wywody te Trybunał zaznacza, że władza pozwana wyszła trafnie z założenia, iż oczywiste wprowadzenie w błąd odbiorców pewnych towarów podobieństwem znaków możliwe jest tylko wtedy, gdy na rynku tu-

tejszym znajdują się w rzeczywistości towary obu wchodzących w rachubę przedsiębiorstw, stosujących dane znaki. Nie jest sporne w niniejszej sprawie, że skarżąca ma swoją siedzibę w Czechosłowacji, a nie ma jej w Polsce. Dalej skarżąca nawet nie twierdzi, by towar, wyprodukowany przez nią w Czechosłowacji i opatrzony znakiem „Schi“ lub innym znakiem skarżącej firmy, był do nabycia na rynku polskim. Wobec tego Trybunał uznał słuszność stanowiska władzy pozwanej, iż pogląd skarżącej, jakoby znak sporny mógł oczywiście wprowadzać w błąd odbiorców— rozumie się na rynku polskim — co do pochodzenia towaru z jej przedsiębiorstwa w Czechosłowacji jest pozbawiony podstawy.

Wobec powyższych rozważań należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

W przypadku powyższym uważam, że:

1) orzeczenie Wydziału spraw spornych, unieważniające rejestrację znaku towarowego H. Fröhlicha nr rej. 20925, jest w swej sentencji trafne i zgodne z obowiązującym prawem;

2) jednak w motywach o tyle jest błędne, że wyklucza możność unieważnienia znaku 20925 na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c) rozp. Prez.;

3) że orzeczenie Wydziału odwoławczego jest chybione, z wyjątkiem części zatwierdzającej unieważnienie w znaku 20925 napisów „Schidol“.

Dochodzę do tej oceny na podstawie następujących rozważań:

A. Porównawcze zestawienie art. 177 ust. 1 lit. c) i art. 179 ust. 1 wraz z art. 181 rozp. Prez. z r. 1928.

Znaki towarowe zgodnie z brzmieniem art. 174 rozp. Prez. mają wskazywać odbiorcom (publiczności), „że towary pochodzą z pewnego przedsiębiorstwa“, przy czym nie potrzeba, by znak wprost oznaczał to dane przedsiębiorstwo, niewątpliwe i co do nazwy i siedziby; wystarczy, gdy posiada o tyle „charakter wyróżniający“, by wskazywać publiczności, że towar pochodzi z jakiegoś pewnego przedsiębiorstwa, a nie z przedsiębiorstwa innego. Ustawy przyznają przedsiębiorcy na tak uprzymiotnionym a z reguły na jego rzecz zarejestrowanym znaku wyłączne prawo oznaczania nim swych towarów, a to tak w interesie tegoż przedsiębiorcy, żeby mianowicie jego współzawodnicy nie posługiwali się siłą atrakcyjną, jaką jego towary cieszą się u publiczności, i nie wdzierali się w jego klientelę, — jak i w interesie publiczności, żeby mianowicie odbiorcy towarów nie byli wprowadzani w błąd przez współzawodników co do pochodzenia towaru. Funkcja pierwsza należy funkcjonalnie do prawa prywatnego, druga do prawa publicznego.

Wskazywanie na pochodzenie towaru z tego lub z innego przedsiębiorstwa może być także gwarancją jakości i dobroci towaru; to jest jednak funkcja uboczna, niewykluczona, a nawet doznająca pewnej ochrony prawnej, głównie na podstawie art. 6 ustawy polskiej z r. 1926 o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, ale według naszego prawa rejestruje się znaki towarowe tylko w tym celu, by zapewnić przedsiębiorcy wyłączne prawo oznaczania nimi swych towarów, a publiczności możność rozpoznawania towarów jako pochodzących z jego przedsiębiorstwa.

Taki cel i taką funkcję znaków mając na oku, ustawodawca w art. 177, zajmu-

jącym się ex professo warunkami ważności wyłącznego prawa z rejestracji znaku wynikającego, postanowił pod l. 1 lit. c), że „nie jest ważnym prawo z rejestracji znaków, które wprowadzają w błąd lub oczywiście wprowadzić mogą w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru...". Jest to norma podyktowana przede wszystkim interesem publicznym, jak wynika już z jej brzmienia, odnoszącego się wprost do niewprowadzania w błąd odbiorców (publiczności), — co naturalnie nie wyklucza, że spełnia równocześnie i funkcję ochrony interesu prywatnego przedsiębiorcy, który posługuje się znakiem, pod jakim publiczność szuka jego towaru. Norma ta wyraża zasadę podstawową, ciągnącą się jakby nić przewodnia (jakby „Leitmotiv") przez liczne inne przepisy o znakach towarowych, a mającą znaczenie tak ogólne, że (lege non distinguente) należy ją stosować np. także wtedy, gdy jakiś przedsiębiorca, nazwijmy go B, zgłasza do rejestracji lub uzyskał rejestrację znaku, znanego już publiczności jako znak towarowy innego przedsiębiorstwa — nazywajmy je przedsiębiorstwem A — jakkolwiek znak ten nie jest wcale zarejestrowany w Urzędzie Patentowym na jego rzecz. Dlatego to i w przypadku takim może przedsiębiorca A lub ktokolwiek inny (także Prokuratoria Generalna) zażądać w interesie publicznym wykreślenia znaku jako mogącego wprowadzać w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru (art. 177 ust. 1 lit. c), por. art. 180 ust. 2 i art. 192 ust. 1); przedsiębiorca A może jednak także działając i w interesie własnym i w interesie publicznym zażądać po myśli art. 180 ust. 1 uznania, że prawo do znaku, zarejestrowanego na rzecz B, służy jemu A, a nie B, oraz spowodować przepisanie go w rejestrze na swoją rzecz, a jeżeli znak jest znany tylko w pewnym rejonie, może żądać przyznania sobie praw używacza uprzedniego (art. 180 ust. 3); gdyby zaś w tym przypadku zachodziło niebezpieczeństwo wprowadzania w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru, może tak A, jak i B jak i Prokuratoria Generalna w interesie publicznym zażądać, aby przedsiębiorca A lub B albo jeden i drugi uzupełnili swe znaki dodatkami, które by usunęły obawę wprowadzenia w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru (art. 180 ust. 5). Zamiar ustawodawcy stworzenia w ustawie wszelkich gwarancji, by interes publiczny — polegający na wykluczeniu od rejestracji znaków mogących wprowadzać w błąd co do pochodzenia towaru — w pełni zawarować, występuje także np. w przepisie art. 179 ust. 2, zabraniającym w zasadzie rejestracji wykreślonego znaku na rzecz innego przedsiębiorstwa przez lat trzy.

Dezyderat, że znak towarowy nie śmie wprowadzać w błąd publiczności co do pochodzenia towaru, pojęty jest przez naszego ustawodawcę tak dalece jako dezyderat natury prawnopublicznej, że rozp. Prez. ustanawia obowiązek badania z urzędu, czy zgłoszony do rejestracji znak nie może wprowadzać w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru. Przepis odnośny art. 198 (ust. 1 i 2) w związku z art. 177 ust. 1 lit. c) dostał się do projektu ustawy z r. 1924 (art. 128) i rozp. Prez. z r. 1928, pomimo że referenci Komisji Kodyfikacyjnej (Zoll, referent i Wróblewski, współreferent), a za nimi zapewne i inni prawnicy i nieprawnicy, którzy ustawę rozpatrywali i uchwalali, zdawali sobie jasno sprawę z tego, jak trudnym zadaniem obciąża się Wydział zgłoszeń, żądając badania z urzędu, czy znak nie może wprowadzać w błąd publiczności co do pochodzenia towaru; trudności te występują zwłaszcza w przypadkach, gdy znak przedsiębiorstwa starszego nie został wcale zarejestrowany i nie jest w czasie zgłoszenia znaku przez przedsiębiorcę późniejszego znany notorycznie i powszechnie jako znak przedsiębiorstwa dawniejszego. Jeżeli mimo to wprowadzono w naszym prawie badanie z urzędu, czy nie ma co do znaku zgłoszonego omawianej przeszkody, to stało się to i w tej myśli, że rejestracja znaku towarowego stwarza na rzecz przedsiębiorcy, który go zgłosił,

prawną wyłączność, rodzaj monopolu, ograniczającego w pewnym zakresie zasadę wolności handlowej (p. art. 192 rozp. Prez. i ustawę przemysłową), a dzieje się to aktem administracyjnym a więc pod autorytetem władzy państwowej, i dlatego dopuszczalne jest tylko o tyle, o ile nie ma wątpliwości, że nie będą narażone na uszczerbek nie tylko prawa prywatne innych współzawodników w przemyśle i handlu, ale, co ważniejsze, interesy publiczności, tj. odbiorców.

Publicznoprawny charakter normy art. 177 ust. 1 lit. c) łączy się też najściślej z zasadą wyrażoną w art. 192 ust. 1, że skargę o unieważnienie rejestracji znaku towarowego z powodu braku warunków, objętych art. 174 i 177, (wcześniej lub później, zgodnie z art. 184 lit. c), wnieść może w Urzędzie Patentowym każdy (actio popularis) a w szczególności i Prokuratoria Generalna, jako przedstawicielka interesu publicznego. Skutkiem tego i Urząd Patentowy ma pośrednio możność doprowadzenia do wykreślenia z rejestru znaków sprzecznych z zasadą art. 177 ust. 1 lit. c), gdy zwróci się z inicjatywą odnośną do Prokuratorii Generalnej.

Wskazane powyżej zamiary ustawodawcy naszego, które są źródłem przepisu art. 177 ust. 1 lit. c), a dążą do wykluczenia praw ze znaków, mogących wprowadzać w błąd odbiorców co do pochodzenia towarów, są też podkładem syntetycznym (ratio legis) ważniejszych postanowień ustawy polskiej z 2 sierpnia 1926 o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (poz. 467/30 Dz. Ust.), tak, że liczne przepisy ustawy z r. 1924 i rozp. Prez. z r. 1928 dotyczące znaków towarowych przedstawiają się z punktu widzenia systematycznego jakby specjalne emanacje podstawowych zasad ustawy z r. 1926, zakazujących nieuczciwej konkurencji. Także bowiem według ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji znak, który może wprowadzić w błąd odbiorców towaru co do pochodzenia towaru z danego przedsiębiorstwa, jest podstawą represji tak prywatnoprawnej, jak i publicznoprawnej. Pierwsza (prywatnoprawna), mająca na oku interes przedsiębiorcy zagrożonego lub pokrzywdzonego a wysunięta ze względu na cel i charakter ustawy na plan pierwszy (art. 1—4), uzasadniona jest koncepcją ustawodawcy, że każdy przedsiębiorca (A) ma wyłączne prawo do tej siły atrakcyjnej, jaką jego przedsiębiorstwo wywiera na publiczność, i że dlatego nie wolno innemu przedsiębiorcy (B) wdzierać się w klientelę pierwszego (A) przez jakiekolwiek czynności, zdolne do wywołania wśród odbiorców towarów lub świadczeń drugiego, mylnego mniemania, że one pochodzą od przedsiębiorcy pierwszego (A); p. zresztą art. 1 i 2 ustawy o nieuczciwej konkurencji i Komentarz Krausa i Zolla do tej ustawy. Czyny takie są naruszeniami wyłącznego prawa pierwszego przedsiębiorcy (A). Represja publicznoprawna (karnoprawna) wychodzi zaś z założenia potrzeby ochrony interesów publiczności (odbiorców towarów lub świadczeń) i polega głównie na karach, którym ulegają przedsiębiorcy dążący do wprowadzania w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru (art. 6 ustawy).

Z wywodów mych powyższych wynika — jak sądzę — niewątpliwie, że normy w nich omówione (przede wszystkim art. 177 ust. 1 lit. c) rozp. Prez. wraz z innymi przepisami tego rozp. tudzież przepisami ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji) a zakazujące używania i rejestracji znaków, mogących wprowadzać w błąd publiczność co do pochodzenia towarów, musimy uważać zgodnie z myślami i zamiarami polskiego ustawodawcy w pierwszej linii za normy publicznoprawne, które równocześnie spełniają także funkcję przepisów prywatnoprawnych, chroniąc przedsiębiorców przeciw wdzieraniu się w ich klientelę (a raczej w siłę atrakcyjną ich przedsiębiorstwa), przez nieuczciwych a co najmniej niedbałych współzawodników.

W końcu nadmieniam jeszcze, że publicznoprawny charakter norm dotąd oma-

wianych wynika i stąd, że wprowadzenie publiczności w błąd co do pochodzenia ofiarowanych do kupna towarów podpadać może także pod sankcje ustaw o niewątpliwie charakterze publicznoprawnym, jak zwłaszcza przepisów kodeksu karnego, rozp. Prez. z 22 marca 1928 o nadzorze nad artykułami żywności i przedmiotami użytku (poz. 343 Dz. Ust.) itp.

Inny charakter przedstawia przepis art. 179 ust. 1 rozp. Prez., uzupełniony normą interpretacyjną art. 181. Jego cel i funkcja podyktowana jest interesem przedsiębiorcy, który postarał się o ważną rejestrację znaku towarowego, a w tak nabytym prawie zostaje zagrożony przez zgłoszenie do rejestru lub naruszony przez zarejestrowanie znaku takiego samego lub podobnego na rzecz innego przedsiębiorcy, współzawodnika. Taka późniejsza rejestracja jest po myśli art. 179 prawnie wykluczona.

Ustawodawca polski pojmuje też niewątpliwie przepis art. 179 ust. 1 jako normę prywatnoprawną,

1) skoro legitymację do powództwa, opartego na samym art. 179, przyznaje jedynie przedsiębiorcy, który swój znak poprzednio zarejestrował, podczas gdy legitymację do powództwa na podstawie art. 174 i 177 (z wyjątkiem przypadku art. 177 ust. 1 lit. b), gdzie chodzi również tylko o roszczenie prywatnoprawne) przyznaje „każdemu“ (actio popularis), a nadto Prokuratorii Generalnej ze względu na interes publiczny (p. art. 192 ust. 1);

2) skoro nie żąda w art. 198 badania z urzędu istnienia przeszkody do rejestracji znaku z art. 179 i 181, w przeciwstawieniu do nakazu badania z urzędu przeszkód z art. 174 i 177, a ogranicza się jedynie do polecenia, by Urząd Patentowy odmówił rejestracji znaku, „jeżeli dostrzeże“ przy badaniu przeszkód z art. 174 i 177, że taki sam znak i dla tego samego rodzaju towaru jest już zarejestrowany na rzecz innego przedsiębiorstwa tak, że niewątpliwie istnieje przeszkoda z art. 179 i 181; gdyby zaś wątpliwość zachodziła, by „zawiadomił o swym spostrzeżeniu obie strony interesowane“;

3) skoro rejestracja znaku podobnego do dawniej już dla towarów tego samego rodzaju zarejestrowanego jest według art. 179 ust. 1 nieważna także wtedy, gdy nie zachodzi przeszkoda z art. 177 ust. 1 lit. c), a więc przeszkoda prawnopubliczna, tj. możność wprowadzania w błąd publiczności co do pochodzenia towaru. (P. także charakterystyczne pominięcie art. 179 w art. 199 ust. 1, który wymienia jedynie przeszkody prawnopublicznej natury z art. 174 i 177).

Dla wyjaśnienia funkcji, jaką spełnia art. 179 łącznie z art. 181, dorzucam jeszcze następujące uwagi:

Art. 179 jest konsekwencją zasady art. 174 rozp. Prez. Już przez samą rejestrację w Urzędzie Patentowym powstaje wyłączne prawo do używania znaku w przemyśle i handlu i to z mocą na całym obszarze Rzeczypospolitej. Powstanie prawa do znaku nie zależy zatem ponadto od rzeczywistego posługiwania się przez przedsiębiorcę znakiem w Polsce i od poznania go przez publiczność jako znaku danego przedsiębiorstwa.

Gdyby istniał taki dodatkowy warunek powstania prawa, prawo do wyłączności znaku mogłoby być skuteczne tylko w tych granicach terytorialnych, w których znak byłby już znany jako indywidualizujący dane przedsiębiorstwo, i tylko na tych obszarach przedsiębiorca mógłby ścigać współzawodników, oznaczających swe towary jego znakiem; byłby zaś wobec nich bezsilny, a nawet używający jego znaku współzawodnicy mogliby nabywać uprawnienia do wyłącznego używania jego znaku na innych obszarach po myśli art. 1 i 2 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Dla uniknięcia powstającej stąd kolizji praw a nawet chaosu, tudzież dla

ułatwienia przedsiębiorcom dochodzenia swych praw bez przeprowadzania nader trudnych i skomplikowanych dowodów, ustawodawca nasz, idąc w ślad za wypróbowanymi wzorami zagranicznymi, przywiązał już do samej rejestracji powstanie wyłącznego prawa do znaku, rozciągającego się na całe terytorium Polski. Wobec tego przedsiębiorca, który nabył przez rejestrację prawo do znaku, może nie tylko ścigać sądownie tych współzawodników, którzy posługują się w przemyśle lub handlu jego zarejestrowanymi znakami gdziekolwiek (art. 188 i n.), ale także żądać, aby znak taki sam lub podobny, zarejestrowany później na rzecz innego przedsiębiorcy, został z rejestru z powodu nieważności wykreślony (art. 179).

Pełna ochrona, łącząca się z ważnie zarejestrowanym znakiem, bez względu na kwestię używania znaku przez uprawnionego przedsiębiorcę, ma specjalne znaczenie przy tzw. znakach zapasowych. O nich mówimy wtedy, gdy przedsiębiorstwo jakieś — najczęściej zagraniczne — chce zapewnić sobie w Polsce na przyszłość wyłączne prawo używania jakiegoś znaku (zwykle za granicą już znanego i zarejestrowanego), jakkolwiek na razie jeszcze nie może lub nie chce w Polsce założyć przedsiębiorstwa samoistnego lub zależnego prawnie lub gospodarczo od przedsiębiorstwa zagranicznego, a nawet nie może lub nie zamierza na razie wprowadzać do Polski swych zagranicznych wytworów zaopatrzonych danym znakiem. Rejestracja znaku ma zatem zapewnić tylko pierwszeństwo dla przedsiębiorcy przed ewentualnymi rejestracjami tegoż znaku przez współzawodników.

Pomimo że art. 179 ust. 1 jest przepisem tylko natury prywatnoprawnej, bo podyktowanym przez wzgląd na prawa przedsiębiorcy, który swój znak towarowy zarejestrował, jednak faktycznie zastępuje on w praktyce funkcję prawnopubliczną (art. 177 ust. 1 lit. c), bo z jego pomocą Wydział zgłoszeń nie dopuszcza do rejestru znaków, które by wprowadzać mogły publiczność w błąd co do pochodzenia towarów, a to na drodze stosunkowo łatwej, bo na podstawie stwierdzenia tylko oczywistego podobieństwa znaków zgłoszonych przez współzawodników ze znakiem już zarejestrowanym. Nie potrzebuję rozwodzić się nad tym, że porównywanie na podstawie art. 179 znaków zgłoszonych ze znakami już zarejestrowanymi jest pracą nierównie prostszą i łatwiejszą aniżeli badanie, czy znaki zgłoszone spełniają warunek art. 177 ust. 1 lit. c), tj. czy nie wprowadzają w błąd lub nie mogą wprowadzić w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru. Pierwsze ogranicza się bowiem do zewnętrznego porównywania znaków zgłoszonych ze znakami zarejestrowanymi, drugie — wymaga badania znacznie wnikliwszego, bo badania niejednokrotnie konkretnych stosunków, zwyczajów i pojęć, jakie w odnośnej gałęzi w obrocie handlowym i przemysłowym faktycznie panują — o czym wyżej już wspomniałem — a w szczególności badania, czy przedsiębiorstwo jakieś nie oznacza swych towarów pewnymi znakami, w których publiczność powszechnie upatruje znaki wskazujące na pochodzenie z tegoż przedsiębiorstwa, jakkolwiek nie są wcale zarejestrowane.

Oczywiście, że badanie zewnętrzne podobieństwa — pojęcia tak nieuchwytnego i względnego — znaków po myśli art. 179 nie może być traktowane abstrakcyjnie, a tym samym i dowolnie, nie może mianowicie zależeć od czysto indywidualnych poglądów, względnie od swobodnego uznania członków Urzędu, lecz musi polegać na kryteriach przedmiotowych, a nimi mogą być ze względu na cel, jakim znaki służą, jedynie przypuszczalne sądy odbiorców towarów (których może wcale jeszcze nie ma) i dlatego art. 181 rozp. Prez. udziela wskazówek, których przestrzegać należy przy porównywaniu znaków po myśli art. 179. W tych wskazówkach wysuwa się na plan pierwszy badanie, czy zwykli odbiorcy danego towaru, którzy by zachowali w swej pamięci mniej lub więcej znak (zarejestrowany), pod jakim nabyli towar, mogliby przy późniejszym kupowaniu takiegoż towaru pod znakiem na rzecz innego przedsię-

biorstwa zgłoszonym przypuszczać, że jest to taki sam znak, że więc towar pochodzi z tego samego źródła. Mimo, że na takich hipotetycznych podstawach oparte badanie łudzącego podobieństwa znaków idzie przeważnie po linii podobnej jak badanie wskazane art. 177 ust. 1 lit. c), jest ono, jak zaznaczyłem, łatwiejsze aniżeli stwierdzenie konkretne możliwości wprowadzania w błąd odbiorców według art. 177 ust. 1 lit. c) i dlatego Wydział zgłoszeń ogranicza się i słusznie ograniczać się może do badania podobieństwa znaków według art. 179 i 181, gdyż już na tej podstawie istnieje wystarczająca przyczyna do odmówienia rejestracji. Jednakże jeżeli takiej przyczyny nie ma, wówczas obowiązkiem Urzędu jest zbadać, czy mimo to nie zachodzi powód uzasadniający niedopuszczenie rejestracji na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c), łączący się np. ze sposobem używania znaku w obrocie, albo też z tą okolicznością, że w obrocie podobny znak, jakkolwiek niezarejestrowany, jest publiczności znany jako znak innego przedsiębiorstwa itp.

Przyznaję, że redakcja art. 181 nie jest całkiem dobra. Zwłaszcza przysłówek „nieznacznie" może być przy powierzchownym czytaniu artykułu odniesiony do różnic, jakie mają być za nieznaczne poczytane przy porównywaniu znaku rejestrowanego ze znakiem zgłoszonym — przez urzędnika, mającego równocześnie oba znaki przed oczyma. Jednak sądzę, że przy nieco wnikliwszej wykładni, stosujący ustawę odniesie „nieznaczność" różnic raczej do hipotetycznego wrażenia, jakie co do znaku w pamięci odbiorcy pozostało, w porównaniu ze znakiem, jaki widzi on na towarze, gdy kiedykolwiek później towar nabywa.

Z dotychczasowego porównania przepisów art. 177 ust. 1 lit. c) i art. 179 wynika — jak sądzę — że są one, mimo zbliżonej treści istotnie różne pod względem natury prawnej, celu i funkcji oraz podstaw stwierdzenia ich warunków. Wynikają też stąd praktyczne konsekwencje, z których zwracam uwagę — ze względu na omawiany przypadek — na dwie następujące:

1) Z tego, że znak zgłoszony przez jakiegoś B nie został przez Urząd Patentowy na podstawie art. 179 (w związku z art. 181) uznany za podobny z zarejestrowanym dawniej znakiem jakiegoś przedsiębiorstwa A, nie wynika bynajmniej, żeby przez to przesądzona została kwestia, czy został on ważnie zarejestrowany także na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c).

2) Z tego, że znak zgłoszony przez B został przez Urząd Patentowy uznany za łudząco podobny do znaku dawniej zarejestrowanego przez A i na tej podstawie niedopuszczony do rejestracji lub wykreślony z rejestru, nie wynika bynajmniej, żeby jego nieważność polegać musiała także na przepisie art. 177 ust. 1 lit. c), to znaczy, żeby w danych faktycznie warunkach musiał on odbiorców wprowadzać w błąd co do pochodzenia towaru, skoro — jak przypominam — A mógł zarejestrować znak jako „zapasowy", a publiczność w Polsce nie zna go dotychczas i nie przywiązuje tym samym do niego wskazówki pochodzenia towaru z przedsiębiorstwa A.

B. Krytyka orzeczeń Wydziału spraw spornych i Wydziału odwoławczego, oparta na powyższej porównawczej wykładni art. 177 ust. 1 lit. c) i art. 179 wraz z art. 181 rozp. Prez.

Sądzę, że w dotychczasowych swych wywodach (pod A) pozyskałem dostateczne podstawy do zajęcia krytycznego stanowiska w omawianym przypadku wobec orzeczeń Wydziału spraw spornych i Wydziału odwoławczego.

Wydział spraw spornych unieważnił rejestrację znaku towarowego Fröhlicha nr 20925 na podstawie podobieństwa tegoż ze znakami firmy Georg Schicht nr 7355,

7892 i 7905, a więc na podstawie art. 179 rozp. Prez., natomiast nie przyjął nieważności z art. 177 ust. 1 lit. c), na którą się strona powodowa w swej skardze powołała. Powodem wykluczenia art. 177 ust. 1 lit. c) było, że firma Georg Schicht nie wprowadza wcale mydła, w swym przedsiębiorstwie czechosłowackim wytwarzanego, do Polski — co Wydział spraw spornych przyjął za fakt notoryczny — że zatem, jak z tego wnosi Wydział, znaki towarowe, zarejestrowane na rzecz powódki, nie są znane konsumentom w Polsce i dlatego znak 20925, mimo podobieństwa ze znakami powódki, nie może polskich konsumentów w błąd wprowadzać. Wydział spraw spornych pojął więc znaki firmy Georg Schicht jako takie znaki zapasowe, które mogą powodować nieważność później przez konkurencję zgłoszonych znaków tylko na podstawie art. 179 i 181. Ale notoryczne są także fakty, że w Polsce sprzedaje się mydło Schichta i to przeważnie ze znakiem obrazowym jelenia lub konia i z napisem Schicht, że praczki, kucharki, gospodynie itp. wiedzą o mydle Schichta i znają znaki towarowe jelenia lub konia jako znaki Schichta, pod którymi jego reklamowane mydło dostać można, że istniejące w Polsce przedsiębiorstwo pod firmą „Przemysł Tłuszczowy w Polsce Schicht-Lever S. A.“ należy do koncernu przedsiębiorstw Schichta w różnych krajach, że Schicht-Lever w Polsce sprzedaje mydło pod znakami na rzecz G. Schichta w Polsce zarejestrowanymi, do czego posiada licencję G. Schichta. (Nawiasowo zaznaczam tu — odkładając uzasadnienie tego poglądu do osobnej glosy — że taka licencja nie uchybia przepisowi art. 185 rozp. Prez.). Jednak pomimo że założenie Wydziału spraw spornych, jakoby znaki towarowe firmy G. Schicht nie były w Polsce znane i dlatego unieważnienie spornego znaku Fröhlicha na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c) rozp. Prez. miejsca mieć nie może, nie jest trafne, mimo to sentencja orzeczenia jest — jak sądzę — trafna, gdyż unieważnienie rejestracji znaku ma dostateczną podstawę w art. 179 i 181: Wszak obrazki zebry i konia są na tyle podobne, jak podobne są też na tyle wyrazy Schidol i Schicht lub Schichtol, że przypuszczać można, iż odbiorcy mydła, mający jedynie w pamięci obrazek konia i słowa „Schicht“ lub „Schichtol“, mogliby z łatwością uważać znaki z obrazkiem zebry (na mydle wytłoczonym) i ze słowem „Schidol“ za takie same jak znaki z koniem i słowem „Schicht“ lub „Schichtol“, jedynie w pamięci zachowane. Skoro zaś unieważnienie znaku 20925 jest uzasadnione już na podstawie art. 179 i 181, to tym samym zbyteczne było rozstrząsanie trudniejsze, czy znak 20925 jest także nieważny na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c). Jednak to ostatnie zdanie Wydział spraw spornych powinien był wyraźnie wypowiedzieć, by usprawiedliwić, dlaczego nie bada, czy nie istnieje podstawa do unieważnienia znaku także z art. 177 ust. 1 lit. c).

Inaczej przedstawia się rzecz z orzeczeniem Wydziału odwoławczego. Uważam je za błędne pod względem prawnym, o ile utrzymuje znak 20925 w części przedstawiającej zebrę, a postępowanie, które do tego orzeczenia doprowadziło, za wadliwe, a to z powodów następujących:

1) Uważam, że Wydział odwoławczy nietrafnie i niezgodnie ze wskazówkami podanymi w art. 181 rozp. Prez. nie przyjął podobieństwa znaku spornego ze znakami powódki po myśli art. 179. Powody zapatrywania mego wynikają już z wywodów zamieszczonych pod A.

2) Jeżeli jednak Wydział odwoławczy przyjął — chociaż zdaniem moim nietrafnie — że obrazek zebry różni się tak znacznie od obrazka konia, iż nie można przyjąć podobieństwa ze znakami G. Schichta, uzasadniającego nieważność znaku 20925 na podstawie art. 179 łącznie z art. 181, a więc przepisu podyktowanego względem na interes prywatny przedsiębiorcy, który swój znak wpierw zarejestrował (w naszym przypadku firmy Georg Schicht), natenczas powinien był zarządzić postępowanie dowodowe w kierunku, czy nie zachodzi nieważność znaku 20925 na pod-

stawie art. 177 ust. 1 lit. c) (przepisu natury prawnopublicznej). Tymczasem Wydział odwoławczy ograniczył się tylko do odmiennej oceny podobieństwa obrazków — zebry i konia na podstawie art. 179 i 181, a uważając, że te obrazki różnią się od siebie istotnie, uchylił orzeczenie Wydziału spraw spornych i już na tej podstawie utrzymał w rejestrze sporny znak 20925 z obrazkiem zebry, pomijając kwestię, czy znak 20925 nie jest nieważny po myśli art. 177 ust. 1 lit. c); a pominął ją widocznie na podstawie przyjęcia za Wydziałem spraw spornych stanu faktycznego notorycznie nieprawdziwego, a nawet logicznie nietrafnego, że znaki firmy G. Schicht nie są znane w Polsce i znane być nie mogą, skoro firma G. Schicht nie importuje wyrabianego w Czechach mydła do Polski. Wskutek tej wady w postępowaniu kwestia, czy znak 20925 nie jest nieważny po myśli art. 177 ust. 1 lit. c), pozostała otwarta. Pominięcie tej kwestii jest tym więcej rażącą wadą w postępowaniu, że powódka (firma G. Schicht) oparła swe powództwo na art. 177 ust. 1 lit. c).

3) Art. 205 rozp. Prez. z r. 1928, umieszczony w dziale o postępowaniu dotyczącym „unieważnienia rejestracji znaku towarowego", mówi pod l. 4 dosłownie: „Wydział spraw spornych może także uwzględnić okoliczności faktyczne, nie powołane przez strony, i dopuścić dowody, nie zgłoszone przez strony". Przepis ten daje w razie sporu Urzędowi „możność" w nim określoną, tylko możność, bo liczy się ze sporami różnymi, a więc i z takimi, w których chodzi tylko o interes prywatny. Ta „możność" zamienia się jednak w obowiązek, gdy chodzi o interes publiczny. Gdyby więc nawet powódka dla uzasadnienia swego żądania unieważnienia znaku 20925 na podstawie art. 177 ust. 1 lit. c) nie była w sposób dostateczny i należyty powołała się na to, iż znaki towarowe firmy G. Schicht znane są powszechnie w obrocie handlowym w Polsce, gdyż nimi oznacza swe mydła krajowa fabryka Schicht-Lever, należąca do koncernu światowego, wytwarzającego mydło, to obowiązkiem było Wydziału odwoławczego, jeżeli tych faktów nie uznawał za notoryczne, zbadać je i przeprowadzić dowody choćby niezaofiarowane przez powódkę.

Sądzę, że NTA powinien był, rozpatrując skargę na orzeczenie Wydziału odwoławczego, wejść w przedstawione wyżej meritum sprawy. Zakresowi kontroli NTA, jako sądu kasacyjnego, w tego rodzaju sprawach poświęcona będzie osobna glosa.

Fryderyk Zoll

2100.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

„Decyzje". — Zaświadczenia o wysłudze emerytalnej.

Zaświadczenia, wydawane na podstawie § 4 rozporządzenia z 4 lipca 1929 poz. 448 Dz. Ust., względnie § 4 rozporządzenia z 8 lipca 1932 poz. 577 Dz. Ust., są decyzjami administracyjnymi, od których służy odwołanie oraz skarga do NTA. (Teza).

Wyrok NTA z 8 czerwca 1937 l. rej. 3985/34 w sprawie Alojzego Dy-

dziula przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie wymiaru zaopatrzenia emerytalnego.

Decyzją z 27 grudnia 1933 Dyrekcja Okręgowa Kolei Państw. w Wilnie przyznała Alojzemu Dydziulowi, b. zwrotniczemu II kl., zaopatrzenie emerytalne za 13 lat, 9 miesięcy i 20 dni, tj. za służbę polską od 10 grudnia 1919 do 30 września 1933. W odwołaniu Dydziul, powołując się na decyzję nr 433 o zaliczeniu do wysługi lat służby w policji rosyjskiej oraz decyzję z 27 kwietnia 1931 nr 6536 Dyrekcji Kolei Państw. w Wilnie, wydaną na podstawie § 4 rozporządzenia poz. 448/29 Dz. Ust., stwierdzającą, że wysługę emerytalną Dydziula liczy się nieprzerwanie od 8 kwietnia 1916, żądał doliczenia do wysługi emerytalnej czasu służby od 20 sierpnia 1919 do 10 grudnia 1919 oraz niektórych okresów służby w wymiarze podwójnym, jako pełnionej na terenie operacyjnym, a nadto zaliczenia służby w b. państwie zaborczym.

Zaskarżonym orzeczeniem z 16 lutego 1934 Ministerstwo Komunikacji nie uwzględniło odwołania, ponieważ: 1) służba w D. K. W. B. od 20 sierpnia 1919 do 10 grudnia 1919 nie podlega zaliczeniu, ponieważ odwoławca nie stwierdził dokumentami, że ta służba była etatowa, 2) służba w b. policji rosyjskiej nie podlega zaliczeniu, ponieważ nie udowodnił, aby w czasie tej służby był uczestnikiem kasy emerytalnej, 3) kwestia podwójnego zaliczenia niektórych okresów służby będzie mogła być rozstrzygnięta po udowodnieniu, że miejsce pracy znajdowało się na terenie operacyjnym.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący, powołując się na prawomocną decyzję, ustalającą datę 8 kwietnia 1916 jako datę, od której liczy się nieprzerwanie wysługa emerytalna, twierdzi, iż nieuwzględnienie tej decyzji było niedopuszczalne. Zarzut ten jest uzasadniony. Zaświadczenia, wydawane na podstawie § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 4 lipca 1929 poz. 448 Dz. Ust., jak również na podstawie § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 8 lipca 1932 poz. 577 Dz. Ust., mają na celu stwierdzenie, od jakiej daty liczy się pracownikowi wysługę emerytalną (rozp. poz. 448/29), względnie jaki czas liczy się do jego wysługi emerytalnej (rozp. poz. 577/32). Takie stwierdzenia mają charakter decyzji administracyjnych, mających za zadanie ustalenie uprawnień emerytalnych i jako takie powodujących w tym kierunku skutki prawne (p. § 46 rozp. poz. 577/32 Dz. Ust.); od decyzji tych zatem służy stronom odwołanie, a następnie skarga do NTA.

Dopóki przeto taka prawomocna decyzja nie zostanie we właściwej drodze uchylona, musi ona być brana pod uwagę przy wymiarze zaopatrzenia emerytalnego, o ile nie nastąpiła zmiana w stanie prawnym miarodajnym dla ustalenia wysługi emerytalnej, ponieważ w myśl § 46 rozp. poz. 577/32 Dz. Ust. okresy służby, zaliczone do wysługi emerytalnej na

podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, zalicza się i na podstawie tego rozporządzenia. Gdy więc pewne okresy służby zostały skarżącemu zaliczone do wysługi emerytalnej prawomocną decyzją, wydaną na podstawie § 4 poprzednio obowiązującego rozporządzenia poz. 448/29 Dz. Ust., władza pozwana — o ile nie nastąpiła zmiana w stanie prawnym, miarodajnym dla ustalenia wysługi emerytalnej — nie może pozbawiać skarżącego już prawomocnie ustalonych uprawnień.

Gdy więc w niniejszej sprawie władza pozwana pominęła tę okoliczność, iż wysługa emerytalna skarżącego została ustalona prawomocną decyzją z 27 kwietnia 1931 w wymiarze większym, niż to czyni zaskarżone orzeczenie, Trybunał uznał, iż orzeczenie to jest dotknięte wadliwością postępowania. Powołanie się władzy na wyrok NTA Zb. wyr. nr 249 A nie jest trafne, ponieważ wyrok ten dotyczy ustawy emerytalnej z 11 grudnia 1923 poz. 46/24 Dz. Ust., nie zawierającej przepisu analogicznego do przepisów § 4 rozporządzeń poz. 448/29 i 577/32 Dz. Ust....

Tezę powyższą należy uznać za trafną. Trudność zagadnienia polega na sprecyzowaniu pojęcia decyzji, a zwłaszcza na rozwiązaniu pytania, czy poświadczenia i potwierdzenia, przy pomocy których stwierdza się istnienie stosunków prawnych, są decyzjami. Aczkolwiek szereg autorów zajmuje stanowisko, że te ostatnie nie są decyzjami (zob. glosę Hausnera OPA 384/33), to należy stwierdzić, że takie ujęcie ogranicza niepotrzebnie pojęcie decyzji; w każdym razie nie da się z góry powiedzieć, w oderwaniu od przepisów pozytywnych, że wszystkie takie poświadczenia nie są decyzjami. Odpowiedź zależeć będzie od tego, czy takie stwierdzenie stosunków prawnych może zgodnie z ustawą wywoływać skutki prawne w danej dziedzinie, czy może ono być wiążące, czy też nie.

Wydanie zaświadczenia przez Dyrekcję Okręgową Kolei Państw., w którym jest podane, od kiedy osoba ta pracuje na kolei, nie jest decyzją, bo nie ma przepisu, który by nadawał takiemu zaświadczeniu moc wywoływania skutków w dziedzinie praw i obowiązków danej osoby wobec kolei. Natomiast wydanie zaświadczenia, stwierdzającego, od jakiej daty liczy się mu nieprzerwanie wysługę emerytalną zgodnie z § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 4 lipca 1929, względnie z § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 8 lipca 1932, jest decyzją, bo z tych przepisów wynika, że zaświadczenia te mają moc wiążącą przy ustaleniu uprawnień emerytalnych. Mają więc te zaświadczenia charakter decyzji administracyjnych i podpadają pod kategorię orzeczeń administracyjnych.

Prof. Dr Jerzy Panejko

2101.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Tożsamość sprawy w postępowaniu administracyjnym. — Żądanie

wykreślenia prawa zastawu dla opłaty komunalnej a żądanie zwrotu tejże opłaty.

1. O tożsamości sprawy w postępowaniu administracyjnym decyduje tożsamość przedmiotu, tożsamość podmiotu i tożsamość treści roszczenia.

2. Nie zachodzi tożsamość treści roszczenia, jeśli strona prosiła o zezwolenie na wykreślenie prawa zastawu, ustanowionego dla opłaty komunalnej, a następnie żąda zwrotu tejże opłaty, wpłaconej, jej zdaniem, niesłusznie.

Wyrok NTA z 9 lutego 1937 l. rej. 7611/33 w sprawie Fryderyki Mehr przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie zwrotu opłaty, pobranej tytułem dodatku komunalnego.

Decyzją z 22 listopada 1929 Magistrat m. Lwowa odmówił prośbie Fryderyki Mehr o wykreślenie ciążącego na jej realności we Lwowie prawa zastawu na rzecz gminy dla miejskiej opłaty od umów o odpłatne przeniesienie własności nieruchomości, wymierzonej nakazem płatniczym Urzędu Skarbowego we Lwowie w kwocie 2.600 zł, z tym uzasadnieniem, że petentka zalega jeszcze z uiszczeniem kwoty 945 zł 25 gr wraz z odsetkami za zwłokę.

Odwołania od tej decyzji nie uwzględnił Urząd Wojewódzki lwowski orzeczeniem z 11 czerwca 1930, wychodząc z założenia, że okoliczność, iż Urząd Skarbowy we Lwowie w rezolucji swej do rekurentki z 31 grudnia 1925 przez pomyłkę wykazał jako zaległość rekurentki w opłacie samorządowej kwotę 510 zł 80 gr z odsetkami zwłoki od 21 grudnia 1925, nie zwalnia jej od zapłacenia reszty faktycznie należącej się i prawomocnie nałożonej opłaty samorządowej wraz z ustawowymi odsetkami zwłoki; zarazem orzekł Urząd Wojewódzki, że resztująca kwota opłaty miejskiej wynosi 945 zł 25 gr i że odsetki zwłoki od tej kwoty należy zaliczyć od dnia doręczenia rezolucji Magistratu m. Lwowa z 22 listopada 1929, którą m. i. zawiadomiono rekurentkę o faktycznej zaległości opłaty miejskiej.

Zgodnie z tą decyzją Fryderyka Mehr wpłaciła ratami na pokrycie wykazanej reszty należności i odsetek kwotę 1.036 zł 50 gr, uiszczając ostatnią ratę w dniu 30 czerwca 1931.

Podaniem z 7 marca 1932 Fryderyka Mehr zwróciła się do Magistratu m. Lwowa z prośbą o zwrot powyższej kwoty, jako pobranej bezprawnie, gdyż już w r. 1926 cała należność została wpłacona, czego dowodem jest wezwanie Urzędu Skarbowego we Lwowie z 31 grudnia 1925 o zapłatę reszty opłaty samorządowej w kwocie 510 zł 30 gr z odsetkami zwłoki od 21 grudnia 1925, która to kwota została całkowicie uregulowana wpłatami z 8 maja i 6 czerwca 1926.

Magistrat m. Lwowa decyzją z 19 listopada 1932 odmówił tej prośbie z powodu braku podstawy prawnej, zaznaczając, że sprawę tę załatwił Urząd Wojewódzki lwowski merytorycznie i ostatecznie reskryptem z 11 czerwca 1930. Urząd Wojewódzki zaś na odwołanie płatniczki decyzją z 10 lipca 1933 również odesłał ją do ostatecznej swej decyzji z 11 czerwca 1930.

W skardze na powyższą decyzję skarżąca zarzuca przede wszystkim, że Urząd Wojewódzki nie wdał się w merytoryczną ocenę sprawy, stając na stanowisku, że zachodzi res iudicata, ponieważ sprawa została już raz prawomocnym orzeczeniem rozstrzygnięta. Stanowisko to jednak jest zdaniem skarżącej mylne, ponieważ postępowanie administracyjne nie zna w zasadzie pojęcia rzeczy osądzonej (art. 99, 100 i 101 rozporządzenia o post. admin.), w konkretnym zaś przypadku nie ma „rzeczy osądzonej", ponieważ nie zachodzi identyczność stanu faktycznego i identyczność żądania, w pierwszej bowiem sprawie prosiła skarżąca o wykreślenie prawa zastawu, obecnie zaś żąda zwrotu zapłaconej niesłusznie kwoty.

Zarzut tego uznał NTA za trafny.

Spór w sprawie związany jest z kwestią „tożsamości" sprawy w postępowaniu administracyjnym. O tożsamości sprawy decydują tożsamość przedmiotu (eadem res), tożsamość podmiotu (eadem persona) i wreszcie tożsamość treści roszczenia. Ponieważ in concreto tożsamość przedmiotu (opłata od umowy przeniesienia własności) i tożsamość podmiotu (skarżąca Fryderyka Mehr i gmina m. Lwowa) nie budzą wątpliwości, to sporne zagadnienie przechyla na jedną lub drugą stronę kwestia tożsamości treści roszczenia. Otóż w pierwszej sprawie, zakończonej orzeczeniem Urzędu Wojewódzkiego, skarżąca żądała zniesienia prawa zastawu, ciążącego na jej realności dla miejskiej opłaty od umowy o przeniesienie własności nieruchomości, w obecnej zaś żądała zwrotu niesłusznie, zdaniem jej, wpłaconej tejże opłaty. Petita więc skarżącej w obu wypadkach są różne, a przeto już z tego powodu zaskarżone orzeczenie opiera się na błędnym uzasadnieniu.

W konkretnym atoli wypadku kwestia res judicata w ogóle zachodzić nie może, gdyż odmowa zniesienia prawa zastawu, uzależnionego od istnienia zabezpieczonej pretensji, nie może przesądzać na niekorzyść strony późniejszego powtórzenia tego żądania. Żądanie zaś zwrotu opłat z tytułu nienależności a raczej z tytułu nadpłat musi być przez władze rozpatrywane i merytorycznie osądzone, ilekroć takie umotywowane roszczenie zostanie zgłoszone. Spór bowiem w płaszczyźnie roszczenia o zwrot nadpłat ma cechy roszczenia rachunkowego, władza więc zarachowująca wpłaty ma obowiązek dłużnikowi daninowemu wykazać sposób zarachowania poszczególnych wpłat i z porównania sumy wpłat z należnością wymiarową wyprowadzić stan końcowy.

Ponieważ władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu wyszła z mylnego założenia prawnego, przeto NTA na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił to orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

2102.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Pretensje między gminami o zwrot kosztów leczenia ubogich chorych i kosztów opieki społecznej a rozporządzenie z 1933 r. o sposobie uregulowania zaległych kosztów.

Według art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o sposobie uregulowania zaległych kosztów leczenia ubogich chorych i kosztów opieki społecznej z 27 października 1933 poz. 644 Dz. Ust. umorzeniu podlegają jedynie sumy, należne wymienionym tam publicznym zakładom leczniczym i opieki społecznej od związków samorządowych i od związków wspierania ubogich, nie zaś także pretensje między gminami z tytułu zwrotu powstałych stąd kosztów. (Teza).

Wyrok NTA z 1 grudnia 1937 l. rej. 3348/35 w sprawie Zarządu Miejskiego w Lublinie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie kosztów opieki.

...Sporna między stronami jest jedynie kwestia, czy art. 2 rozporządzenia o sposobie uregulowania zaległych kosztów leczenia ubogich chorych i kosztów opieki społecznej obejmuje wszelkie w ogóle należności związków samorządowych z tytułu sprawowania opieki społecznej, powstałe przed 1 kwietnia 1931, czy też tylko sumy należne z tytułu sprawowania tej opieki zakładom publicznym względnie odnośnym związkom samorządowym, utrzymującym te zakłady. Powołany przepis głosi, że umarza się sumy należne od związków samorządowych i od związków wspierania ubogich względem publicznych zakładów leczniczych i opieki społecznej z tytułu zakładowej lub pozazakładowej opieki społecznej, o ile należności te powstały przed dniem 1 kwietnia 1931. Z tekstu przytoczonego postanowienia, podkreślającego wyraźnie „sumy należne względem publicznych zakładów leczniczych i zakładów opieki społecznej“, wynika, że omawiany przepis ma na myśli tylko te sumy, które należą się odnośnym zakładom publicznym bądź za utrzymanie potrzebującego pomocy względnie opieki w odpowiednim zakładzie, bądź za udzielenie mu przez

tenże zakład opieki poza zakładem, polegającej na umieszczeniu potrzebującego opieki u osoby prywatnej. Natomiast przepis ten nie obejmuje wcale wzajemnych pretensji między gminami o zwrot kosztów, poniesionych z powodu udzielenia przez nie opieki tymczasowej. Trafnie więc zarzuca skarżący, że przytoczony wyżej przepis omawianego rozporządzenia nie dotyczy wydatków gminy, zobowiązanej do udzielania opieki tymczasowej, na utrzymanie potrzebującego tej opieki w prywatnym zakładzie opiekuńczym, pomimo że roszczenie z tego powodu gminy, zobowiązanej do opieki tymczasowej, przeciw gminie zobowiązanej do trwałej opieki, posiada istotnie, jak to trafnie podnosi władza pozwana, charakter publicznoprawny. Wyrażone przeto w zaskarżonym orzeczeniu i w odpowiedzi na skargę zapatrywanie władzy pozwanej, że w myśl art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1933 zostały umorzone wszystkie należności publicznoprawne związków samorządowych z tytułu sprawowania opieki społecznej, o ile te należności powstały przed 1 kwietnia 1931, nie znajduje oparcia w powołanym przepisie prawa, a ponieważ władza pozwana, wychodząc z tego właśnie założenia, odmówiła skarżącemu prawa żądania od gminy m. st. Warszawy zwrotu opłaconych przez skarżącego kosztów utrzymania w prywatnym zakładzie opiekuńczym potrzebującej opieki Franciszki R., należało zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z prawem, uchylić.

2103.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Zakończenie działalności dotychczasowych przełożonych obszarów dworskich (b. dz. pr.).

W myśl § 29 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 2 sierpnia 1934 poz. 688 Dz. Ust. w sprawie wykonania ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego, działalność dotychczasowych przełożonych obszarów dworskich jako miejscowych związków wspierania ubogich ustaje nie z dniem przekazania ich czynności na nowoutworzone gminy wiejskie w zakresie administracji publicznej, lecz w związku z ukończeniem likwidacji odnośnego rodzaju spraw majątkowych i publicznoprawnych między właścicielami gruntów, objętych obszarem dworskim, a nowoutworzoną gminą wiejską. (Teza).

Wyrok NTA z 4 listopada 1937 l. rej. 186/36 w sprawie Otylii Druckiej Lubeckiej przeciw Staroście Powiatowemu w Rawiczu w przedmiocie wsparcia publicznego dla G.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1
WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153
Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.